УНИВЕРЗИТЕТ У НОВОМ САДУ
ПОЉОПРИВРЕДНИ ФАКУЛТЕТ

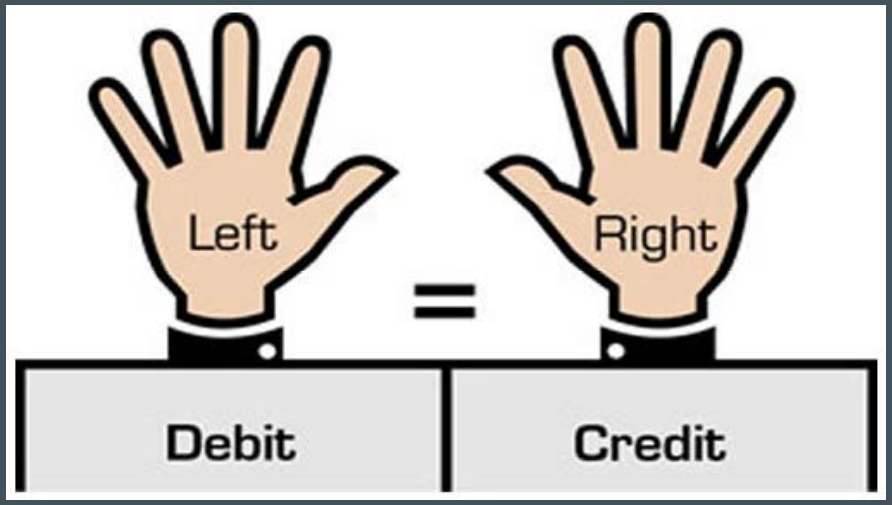
РАЧУНОВОДСТВО ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА

- практикум -

Др Вељко Вукоје









Др Вељко Вукоје

РАЧУНОВОДСТВО ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРЕДУЗЕЋА

- практикум -

UNIVERZITET U NOVOM SADU
POLJOPRIVREDNI FAKULTET

Нови Сад, 2017.

CIP- Каталогизација у публикацији
Библиотека Матице српске, Нови Сад.

631:338.5(075.8)

ВУКОЈЕ, Вељко

Рачуноводство пољопривредних газдинстава: практикум / Вељко Вукоје. - Нови Сад : Пољопривредни Факултет, 2017. – 233 str. : 24 cm. – (Едиција Помоћни уџбеник)
Тираж: 20. – Библиографија

ISBN: 978-86-7520-4040-6

а) Рачуноводство - Пољопривреда – Практикуми
COBISS.SR-ID 259713287

ЕДИЦИЈА ПОМОЋНИ УЏБЕНИК

Оснивач и издавач едиције
Универзитет у Новом Саду
Пољопривредни факултет
Трг Доситеја Обрадовића 8,
21000 Нови Сад

Година оснивања
1954.

Главни и одговорни уредник едиције
Др Недељко Тица, редовни професор
Декан Пољопривредног факултета

Чланови Комисије за издавачку делатност
Др Љиљана Нешић, редовни професор, председник
Др Бранислав Влаховић, редовни професор, члан
Др Милица Рајић, редовни професор, члан
Др Нада Плавша, ванредни професор, члан

Аутор:

Др Вељко Вукоје, редовни професор

Главни и одговорни уредник:

Др Недељко Тица, редовни професор
Декан Пољопривредног факултета у Новом Саду

Рецензенти:

Др Ђерђи Петковић, редовни професор
Економски факултет, Суботица

Др Недељко Тица, редовни професор
Пољопривредни факултет, Нови Сад

Издавач:

Универзитет у Новом Саду
Пољопривредни факултет
Трг Доситеја Обрадовића 8, 21000 Нови Сад

Забрањено прештампавање и фотокопирање. Сва права задржава издавач.

Штампа: Штампарија "Фељтон", Нови Сад

Штампање одобрио: Комисија за издавачку делатност, Пољопривредни факултет Нови Сад

Тираж: 20

Место и година штампања: Нови Сад, 2017.

П Р Е Д Г О В О Р

Овај практикум је написан у складу са програмом вежби из предмета „Рачуноводство пољопривредних предузећа“ који према акредитованом наставном плану и програму, слушају студенти III године Агроекономског смера и смера Агротуризам и рурални развој, Пољопривредног факултета у Новом Саду. Практикум могу користити и студенти који су према претходном плану и програму, слушали предмета „Књиговодство“ и „Рачуноводство пољопривредних газдинстава“. Такође може бити од користи и студентима других факултета који слушају предмете из области пољопривредног рачуноводства, као и свима онима који се овом проблематиком баве у пракси.

Практикум студентима пружа заокружен наставни материјал за вежбе, које су интегрално везане за предавања из овог предмета. Структуриран је у три дела:

I) Методолошке основе рачуноводства,

II) Рачуноводствено праћење процеса репродукције у пољопривреди и

III) Примери обрачуна трошкова и утврђивања резултата у пољопривреди.

Циљ практикума је да студентима омогући разумевање методологије двојног књиговодства и овладавање књижењем основних пословних догађаја, извођењем потребних обрачуна и утврђивањем финансијског резултата у пољопривредним предузећима. Поред великог броја појединачних примера, практикум садржи и комплетне примере обрачуна и књижења трошкова и утврђивања резултата, као и задатке за самосталан рад студената. Конципиран је тако да се пре непосредних обрачуна и књижења дају најважнија методолошка објашњења, са посебним акцентом на специфичностима у пољопривредној производњи. Материја се излаже поступно, водећи рачуна о студентима који у досадашњем школовању нису имали прилику да изучавају рачуноводство.

У практикуму се уважавају најновија решења која предвиђа актуелна законска и професионална регулатива из области рачуноводства, а пре свега, Закон о рачуноводству, Правилник о контном оквиру, Међународни рачуноводствени стандарди, Међународни стандарди финансијског извештавања, Закон о порезу на додатну вредност и бројни други прописи који се непосредно тичу рачуноводства.

Захваљујем свима који су својим учешћем на било који начин помогли у изради и објављивању овог практикума, а посебно рецензентима проф. др Ђерђи Петковић и проф. др Недељку Тици.

Све добронамерне примедбе и сугестије су добродошле и биће размотрене и уважене приликом припреме следећег издања.

Нови Сад, 2017. године Аутор

С А Д Р Ж А Ј

I) МЕТОДОЛОШКЕ ОСНОВЕ РАЧУНОВОДСТВА..... 1

1. БИЛАНСНО ПРИКАЗИВАЊЕ СРЕДСТАВА И ИЗВОРА СРЕДСТАВА.... 1

1.1. Појам и класификација средстава и извора средстава..... 1

1.2. Састављање биланса по различитим принципима.....4

1.2.1. Биланс по принципу ликвидности.....5

1.2.2. Биланс по принципу функционалности.....9

1.3. Билансне промене..... 14

1.3.1. Основне билансне промене..... 14

1.3.2.Билансне промене у вези појаве прихода и расхода..... 15

2. КЊИГОВОДСТВЕНИ РАЧУНИ И ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ..... 18

2.1. Појам књиговодствених рачуна и основна правила књижења.... 18

2.2. Врсте пословних књига и поступак књижења..... 20

II) РАЧУНОВОДСТВЕНО ПРАЋЕЊЕ ПРОЦЕСА РЕПРОДУКЦИЈЕ У ПОЉОПРИВРЕДИ..... 23

1. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ..... 23

1.1. Вредновање основних средстава..... 23

1.2. Прибављање основних средстава..... 24

1.2.1. Изградња грађевинских објеката..... 24

1.2.2. Куповина основних средстава.....27

1.2.3. Вишкови основних средстава и пријем без накнаде.....30

1.2.4. Ревалоризација основних средстава.....30

1.3. Смањење основних средстава.....33

1.3.1. Продаја основних средстава.....33

1.3.2. Расходовање, мањкови и уступање без накнаде.....34

1.4. Биолошка основна средства.....36

1.4.1. Вишегодишњи засади.....36

1.4.2. Основно стадо.....38

1.5. Дугорочни финансијски пласмани и потраживања..... 43

2. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ НАБАВКЕ МАТЕРИЈАЛА, РЕЗЕРВНИХ ДЕЛОВА И СИТНОГ ИНВЕНТАРА..... 46

2.1. Књижење материјала по стварним набавним ценама..... 46

2.1.1. У финансијском књиговодству..... 46

2.1.2. У погонском књиговодству..... 50

2.2. Књижење материјала по планским набавним ценама..... 54

2.2.1. У финансијском књиговодству..... 54

2.2.2. У погонском књиговодству..... 58

3. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ КРАТКОРОЧНИХ ПОТРАЖИВАЊА, ГОТОВИНЕ И ОБАВЕЗА..... 63

3.1. Краткорочна потраживања..... 63

3.2. Краткорочни финансијски пласмани…… 66
3.3. Готовински еквиваленти и готовина……...…… 66
3.4. Активна временска разграничења…… 67
3.5. Рачуноводствено обухватање обавеза.....…… 68
3.6. Обрачун и књижење обавеза по основу ПДВ-а…… 70
4. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ТРОШКОВА..... 73
4.1. Значај и садржај обрачуна трошкова у пољопривреди…….. 73
4.2. Аналитички контни план погонског књиговодства…… 76
4.3. Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди…….. 80
4.4. Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство…… 83
4.5. Рачуноводствено обухватање примарних врста трошкова и њихов пренос на места трошкова *(I и II фаза)*……... 87
4.5.1. Обрачун и књижење трошкова материјала……..... 88
4.5.1.1. Књижење трошкова материјала по стварним ценама…… 89
4.5.1.2. Књижење трошкова материјала по планским ценама…… 94
4.5.2. Обрачун и књижење трошкова рада…….. 101
4.5.3. Обрачун и књижење трошкова производних услуга……... 106
4.5.4. Обрачун и књижење трошкова амортизације и дугорочних резервисања…..... 109
4.5.5. Обрачун и књижење нематеријалних трошкова…….. 114
4.6. Рачуноводствено обухватање секундарних трошкова *(III фаза*)... 118
4.6. 1. Обрачун и књижење трошкова помоћних делатности…… 120
4.6.1.1. Обрачун и књижење трошкова радионоце……..... 120
4.6.1.2. Обрачун и књижење трошкова трактора……... 122
4.6.1.3. Обрачун и књижење трошкова комбајна……... 125
4.6.1.4. Обрачун и књижење трошкова система за наводњавање…… 126
4.6.2. Обрачун и књижење општих трошкова……..... 130
4.6.2.1. Обрачун и књижење општих трошкова гране……... 130
4.6.2.2. Обрачун и књижење општих трошкова управе…… 132
4.6.3. Састављање погонског обрачунског листа…… 136
4.7. Обрачун и књижење завршетка производње и продаје готових производа *(IV и V фаза)*…….....……... 139
4.7.1. Значај и форма калкулација у пољопоривреди…… 139
4.7.2. Раздвајање заједничких трошкова на поједине производе……... 142
4.7.3. Књиговодствено обухватање готових производа…….. 145
4.7.3.1. Књижење производа у биљној производњи..... 147
4.7.3.2. Књижење производа у сточарској производњи..... 153
4.7.3.3. Књижење производа који се не складиште..... 155
4.8. Састављање и књижење основних извештаја из погонског књиговодства…… 159
4.8.1. Извештај о трошковима материјала……..... 159
4.8.2. Извештај о промени вредности залиха учинака…… 163

5. МЕТОДОЛОШКИ ПОСТУПАК УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА..... 166
5.1. Варијанте настанка добити и губитка 167
5.2. Расподела добити и покриће губитка..... 170
6. ПРЕДЗАКЉУЧНА КЊИЖЕЊА..... 173
III) ПРИМЕРИ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА И УТВРЂИВАЊА РЕЗУЛТАТА У ПОЉОПРИВРЕДИ..... 177
1. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА КЊИГОВОДСТВЕНОМ МЕТОДОМ..... 177
1.1. Примери са евиденцијом материјала у погонском књиговодству..... 177
1.2. Примери са евиденцијом материјала у финансијском књиговодству..... 188
2. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА БИЛАНСНОМ МЕТОДОМ..... 190
2.1. Израда закључног листа..... 195
2.2. Састављање биланса успеха..... 198
2.3. Састављање биланса стања..... 199
2.4. Закључак и отварање пословних књига..... 200
3. ЗАДАЦИ ЗА САМОСТАЛАН РАД..... 203
IV) ЛИТЕРАТУРА..... 220
V) СПИСАК ТАБЕЛА И ШЕМА..... 223

I) МЕТОДОЛОШКЕ ОСНОВЕ РАЧУНОВОДСТВА

1) БИЛАНСНО ПРИКАЗИВАЊЕ СРЕДСТАВА И ИЗВОРА СРЕДСТАВА

1.1. ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА СРЕДСТАВА И ИЗВОРА СРЕДСТАВА

Да би могло обављати своју редовну пословну активност предузећу је неопходна одговарајућа стална (нетекућа) и обртна (текућа) имовина. Имовина (средства) налази се у активи биланса стања предузећа. Разврставање имовине (средстава) на сталну и обртну врши се према следећа два критеријума, од којих је први основни, а други допунски критеријум:

1) Временски - сталну имовину чине она средства чији је век употребе дужи од 12 месеци. Обртна имовина има век трајања углавном краћи од 12 месеци.
2) Вредносни – у сталну имовину спадају средства чија је појединачна вредност већа износа који је предузеће одредило интерним рачуноводственим актом, независно од века употребе. Раније је овај износ био прописан у висини једне просечне бруто зараде, а сада је остављена слобода предузећима да га самостално дефинишу, у скалду са принципом материјалности. У обртну имовину спадају она средства која имају вредност мању од дефинисаног износа.

Постоје изузеци од претходних правила. Одређена средства увек спадају у сталну имовину (нпр. канцеларијски инвентар, уметничка дела и сл.), а одређена увек у обртну имовину (нпр. лабораторијска опрема, погонски инвенатр и сл.), независно од века њихове употребе, односно вредности које имају у моменту прибављања.

Стална средства се користе дужи временски период, у више узастопних производних циклуса. Она се постепено троше, односно преносе своју вредност на нове производе у виду амортизације, при чему задржавају свој првобитни облик. Стална имовина предузећа може се појавити у различитим облицима, и то као:

- нематеријална имовина: дугорочна улагања у развој (тржишта, нових технологија, производа и сл.), goodwill, концесије, патенти, лиценце и слична права;
- материјална имовина: земљиште, грађевински објекти, постројења и опрема, вишегодишњи засади, шуме, основно стадо, остала материјална имовина (алат и инвентар са калкулативним отписом, књиге, уметничка дела, споменици културе и др.);
- финансијска имовина: новчана средства намењена за прибављање сталне имовине (куповина, изградња, узгој, подизање), дугорочни финансијски пласмани и потраживања (учешће у капиталу других правних лица, дати дугорочни кредити, дугорочне хартије од вредности и др.).

Обртна средства се у потпуности утроше, односно пренесу своју укупну вредност на нове производе периоду краћем од једне године, односно у једном репродукционом процесу. У сваком репродукционом процесу обртна средста прођу кроз све фазе овог процеса, и то по следећој шеми: $H - P - П - P_1 - H_1$. Могу се појавити у различитим облицима, и то:

- новчани облик: готовина у благајни, новац на рачунима (текући, девизни), готовински еквиваленти (чекови и друге тренутно уновчиве хартије од вредности, племенити метали и сл);
- материјални облик: сировине, материјал (основни, помоћни, остали), резервни делови, алат и ситан инвентар са једнократним отписом (укључући

једнократну амбалажу и ауто гуме), недовршена производња, готови производи, роба;

- краткорочна потраживања, пласмани и хартије од вредности: потраживања из пословања (од купаца у земљи и иностранству, извозника, комисионара и др.), друга потраживања (за камату, дивиденде, од запослених, за субвенције, за више плаћене порезе и доприносе и др.), дати краткорочни кредити, зајмови и пласмани у новчаном или робном облику, хартије од вредности са роком доспећа од једне године, односно којима се тргује (менице, благајнички, комерцијални, државни и други записи, разни сертификати и др.). У ову групу се могу разврстати и активна временска разграничења.

Извори средстава се налазе у пасиви биланса стања. Показују порекло имовине, односно из којих извора је финансирано прибављање имовине предузећа у активи. Логично је да имовина у активи буде једнака изворима у пасиви. Ради се о истој вредности, само посматрано из две различите перспективе. Извори се деле на:

1) Капитал – сопствени (трајни) извор финансирања, којим предузеће располаже неограничено. Капитал показује коликом сопственом имовином располаже предузеће, односно његови власници. Може се рећи да капитал доспева за наплату само у случају евентуалног стечаја предузећа, и то у виду обавеза према власницима капитала.
2) Обавезе – туђи (позајмљени) извори финансирања, могу бити краткорочне (рок доспећа до једне године) и дугорочне обавезе (рок доспећа дужи од једне године).

Разумевање и јасно разграничење средстава и извора средстава основни је предуслов за исправно књижење пословних промена. Правила књижења у двојном књиговодству непосредно су повезана са поделом конта на активна и пасивна, односно конта расхода и прихода.

Пример за вежбу:

Разврстати следеће позиције биланса стања на активне и пасивне, а у оквиру тога још ближе, на основну и обртну имовину, односно на капитал, дугорочне и краткорочне обавезе.

Ред. бр.	ПОЗИЦИЈА	А/П	Група
1	Пољопривредно земљиште	**А**	***Основна средства***
2	Ласерски штампач		
3	Примљени аванси		
4	Goodwill		
5	Неисплаћене зараде радницима		
6	Емитоване обвезнице		
7	Роба у продавници		
8	Новчана средства за инвестиције		
9	Обавезе према увознику		
10	Недовршена производња		
11	Резервисања за обнављање шума		
12	Више плаћени порези		
13	Исправка вредности воћњака		
14	Краткорочни кредити у земљи		
15	Приплодне јунице		

16	Земљиште узето у закуп		
17	Сушара		
18	Комбајн		
19	Шкода узета на финансијски лизинг		
20	Купци у земљи		
21	Ситан инвентар		
22	Добављачи у иностранству		
23	Благајнички записи		
24	Издате менице		
25	Текући рачун		
26	Акције Комерцијалне банке		
27	Дати краткорочни кредити		
28	Краве музаре		
29	Производи у туђем складишту		
30	Потраживања за премије		
31	Пшеница у силосу		
32	Неизмирени ПИО доприноси		
33	Минерално ђубриво		
34	Ситан инвентар са калкулат. отписом		
35	Добитак ранијих година		
36	Производи продати на кредит		
37	Складиште у изградњи		
38	Систем за наводњавање		
39	Добављачи у земљи	**П**	***Краткорочне обавезе***
40	Резервни делови		
41	Дугорочни кредити у земљи		
42	Комерцијални записи		
43	Исправка вредности купаца		
44	Камион узет на оперативни лизинг		
45	Неисплаћен регрес запосленима		
46	Улагања у развој тржишта		
47	Дати девизни депозити		
48	Ревалоризационе резерве		
49	Дати аванси за опрему		
50	Благајна		
51	Резервисања за обнављање земљишта		
52	Патенти и лиценце		
53	Трактори		
54	Чекови		
55	Воћњаци		
56	Издати чекови		
57	Губитак ранијих година		
58	Дугорочни кредити у иностранству		
59	Потраживања за камату		
60	Емисиона премија		
61	Дати аванси за материјал		
62	Обавезе за порез на имовину		

63	Учешће у капиталу другог предузећа		
64	Канцеларијски материјал		
65	Девизни рачун		
66	Бикови у тову		
67	Гуме за трактор		
68	Хербициди		
69	Унапред плаћене премије осигурања		
70	Акцијски капитал		
71	Исправка вредности трактора		
72	Удели других предузећа		
73	Унапред наплаћени приходи		

1.2. САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА ПО РАЗЛИЧИТИМ ПРИНЦИПИМА

Средства (имовина) и извори средстава приказују се у **билансу стања** предузећа. Биланс се обично дефинише као двострани преглед у коме се на левој страни налазе средства (у активи), а на десној извори тих средстава (у пасиви). Две стране биланса увек су у цифарској равнотежи.

Биланс стања је сумарни преглед, што значи да се имовина и извори исказују збирно у виду билансних позиција, и то само вредносно. Биланс представља пресек стања имовине и извора на тачно одређени дан (преломни моменат). Саставља се обавезно на крају године (на дан 31.12.), а може и чешће, по потреби.

БИЛАНС СТАЊА

АКТИВА (СРЕДСТВА)	**ПАСИВА** (ИЗВОРИ СРЕДСТАВА)
Стална имовина *(Класа 0)*	Сопствени извори - капитал *(Класа 3)*
Обртна имовина *(Класе 1 и 2)*	Туђи извори - обавезе *(Класа 4)*
Σ АКТИВА =	Σ ПАСИВА

Поред биланса стања, предузећа обавезно састављају и биланс успеха:

БИЛАНС УСПЕХА

Расходи *(Класа 5)*	**Приходи** *(Класа 6)*
Добитак *или*	Губитак

У овом делу практикума говори се углавном о билансу стања, док се о билансу успеха више говори у *поглављу III, тачка 2.2.* Редослед уписа билансних позиција

дефинисан је правилима и принципима билансирања. Основни принципи груписања билансних позиција су:

1) принцип ликвидности,
2) принцип функционалности и
3) принцип сигурности.

Званична (прописана) шема биланса стања има форму једностраног прегледа (*поглавље III, тачка 2.3)*. Средства у активи су распоређена по принципу растуће ликвидности, а извори у пасиви по принципу растуће доспелости.

У наставку се дају шеме за разврставање билансних позиција по принципима ликвидности и функционалности. Ради се о оквирним шемама за потребе извођења наставе, при чему је основи циљ да студенти разумеју разлику између имовине и извора, односно да јасно разграниче поједине категорије средстава и извора средстава.

1.2.1. Биланс по принципу ликвидности

Приликом састављања биланса по принципу ликвидности средства у активи групишу се према степену расположивости (мобилности), а извори у пасиви према степену доспелости. Мобилност средстава изражава брзину којом се средство из датог појавног облика трансформише у новац[1].

На крају биланса се, као посебне целине, налазе „Ванбилансна актива“ и „Ванбилансна пасива“. Ради се о средствима која нису у власништву предузећа, не чине имовину предузећа, али се по различитим основама налазе код њега. То су најчешће:

- средства узета у закуп (разна опрема, пољопривредно земљиште, засади и сл.), укључујући ту и средства узета по основу оперативног лизинга (али не и финансијског лизинга);
- материјал узет у дораду и обраду, који се на дан билансирања затекао у предузећу,
- производи и роба из заједничког пословања, комисиона роба, роба у консигнацији;
- хартије од вредности ван промета (бонови за бензин, бонови за исхрану, улазнице, срећке и сл.);
- укњижене хипотеке на туђу имовину, уговорени а неискоришћени кредити и сл.

У ванбилансној пасиви се, као равнотежа, налазе извори, тј. обавезе по основу средстава у ванбилансној активи. Ванбилансна актива и ванбилансна пасива такође су у цифарској равнотежи.

[1] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д.: «Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство», 1991, стр. 36-37.

А К Т И В А	**П А С И В А**
А: ПОСЛОВНА СРЕДСТВА	**А: ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА**
I) ОБРТНА СРЕДСТВА	I) ТУЂИ ИЗВОРИ (ОБАВЕЗЕ)
1) **Средства првог степена расположивости** (благајна, текући рачун, девизни рачун, издвојена новчана средства и акредитиви)	1) **Доспеле обавезе** (према држави, радницима, пословним партнерима, итд.)
2) **Средства другог степена расположивости** (чекови, менице и друге ХОВ, купци, потраживања из пословних односа, итд.)	2) **Краткорочне обавезе** (добављачи, краткорочни кредити, издате менице, чекови и друге ХОВ, ПВР и др.)
3) **Средства трећег степена расположивости** (залихе робе, готових производа, дати аванси за залихе, итд.)	3) **Дугорочне обавезе** (дугорочни кредити од банака и других субјеката, емитоване дугорочне ХОВ)
4) **Средства четвртог степена расположив.** (залихе недовршене производње, материјала, делова и ситног инвентара)	4) **Дугорочна резервисања** (резервисања за трошкове обнављања земњишта, шума, трошкове у гарантном року итд.)
II) СТАЛНА СРЕДСТВА	II) СОПСТВЕНИ ИЗВОРИ (КАПИТАЛ)
1) **Расположивост првог степена** (издвојена новчана средства за инвестиције, потражи-вања по основу продаје основних средстава)	1) **Основни капитал** (акцијски, државни, друштвени, задружни, удели, улози)
2) **Расположивост другог степена** (основна средства у употреби, инвестиције у току, залихе инвестиционог материјала и опреме)	2) **Резерве** (ревалоризационе, законске, статутарне и друге резерве, емисиона премија)
3) **Расположивост трећег степена** (трајно неупотребљива основна средства, и основна средства ван употребе, обустављене инвестиције)	3) **Нераспоређени добитак** (ранијих и текуће године) 4) **Губитак** (ранијих и текуће године) - представља одбитну ставку III) ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА (евентуални)
УКУПНА АКТИВА =	**УКУПНА ПАСИВА**
Б) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА =	*Б) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА*

Шема 1. *Груписање билансних позиција по принципу* ***ликвидности***

Пример:

1) Саставити биланс по принципу **ликвидности** ако су задате следеће позиције:

1	Дугорочни кредити у земљи	356.000
2	Обавезе према увознику	163.000
3	Неплаћен порез на промет	103.000
4	Примљени аванси	117.000
5	Недовршена производња	415.000
6	Goodwill	37.000
7	Обавезе за неисплаћене зараде	204.000
8	Емитоване обвезнице	161.000
9	Роба у продавници	173.000
10	Издвојена новчана средства за инвестиције...	144.000
11	Пољопривредно земљиште	839.000

12	Патенти и лиценце	61.000
13	Ванбилансна пасива	123.000
14	Систем за наводњавање	385.000
15	Добављачи у иностранству	214.000
16	Потраживања за преплаћене порезе	45.000
17	Улагања у развој производа	55.000
18	Исправка вредности воћњака	68.000
19	Исправка вредности трактора	455.000
20	Исправка вредности купаца	29.000
21	Комбајн	1.485.000
22	Купци у земљи	720.000
23	Ситан инвентар	33.000
24	Дугорочне хартије од вредности	125.000
25	Издате менице	114.000
26	Текући рачун	1.165.000
27	Дати краткорочни кредити	37.000
28	Основно стадо	780.000
29	Обавезе према запосленима	235.000
30	Залихе производа на складишту	605.000
31	Девизни рачун	72.000
32	Основни материјал	375.000
33	Алат и ситан инвентар са калкул. отписом	67.000
34	Радионица у изградњи	144.000
35	Добављачи у земљи	788.000
36	Резервни делови	59.000
37	Потраживања за премије	156.000
38	Краткорочни кредити у земљи	442.000
39	Улагања у развој технологије	73.000
40	Дати аванси за опрему	115.000
41	Дугорочни кредити у иностранству	308.000
42	Благајна	35.000
43	Трактори	1.364.000
44	Чекови	47.000
45	Помоћни материјал	117.000
46	Воћњаци	624.000
47	Издати чекови	89.000
48	Ванбилансна актива	123.000
49	Резервисања за обнављање земљишта	240.000
50	Унапред плаћене премије осигурања	22.000
51	Дати аванси за материјал	91.000
52	Акцијски капитал	-

Табела 1. *Биланс стања по принципу* ***ликвидности***

Ред. број	**А К Т И В А**	Износ	Ред број	**П А С И В А**	Износ
	А) ПОСЛОВНА СРЕДСТВА			**А) ИЗВОРИ ПОСЛ. СРЕДСТАВА**	
	I - ОБРТНА СРЕДСТВА	**4.138.000**		I - ТУЂИ ИЗВОРИ (ОБАВЕЗЕ)	**3.534.000**
1	Благајна	35.000	1	Неплаћени порез на промет	103.000
2	Текући рачун	1.165.000	2	Обавезе за неисплаћ. зараде	204.000
3	Девизни рачун	72.000	3	Добављачи у земљи	788.000
4	Потраживања за премије	156.000	4	Добављачи у иностранству	214.000
5	Потраж. за преплаћене порезе	45.000	5	Примљени аванси	117.000
6	Дати краткорочни кредити	37.000	6	Издати чекови	89.000
7	Купци у земљи	720.000	7	Издате менице	114.000
8	Исправка вредности купаца	(29000)	8	Обавезе према увознику	163.000
9	Чекови	47.000	9	Обавезе према запосленима	235.000
10	Роба у продавници	173.000	10	Краткорочни кредити у земљи	442.000
11	Залихе производа на складиш.	605.000	11	Дугорочни кредити у земљи	356.000
12	Недовршена производња	415.000	12	Дугорочни кредити у иностран.	308.000
13	Основни материјал	375.000	13	Емитоване обвезнице	161.000
14	Помоћни материјал	117.000	14	Резервисања за обнављ. земљ.	240.000
15	Ситан инвентар	33.000			
16	Резервни делови	59.000			
17	Дати аванси за материјал	91.000			
18	Унапред плаћене премије осигурања	22.000			
	II - СТАЛНА СРЕДСТВА	**5.775.000**		II - СОПСТВЕНИ ИЗВОРИ	
19	Издвој. новч. сред. за инвестиц.	144.000			
20	Улагања у развој технологије	73.000	15	АКЦИЈСКИ КАПИТАЛ*	**6.379.000**
21	Улагања у развој производа	55.000			
22	Патенти и лиценце	61.000			
23	Goodwill	37.000			
24	Пољопривредно земљиште	839.000			
25	Воћњаци	624.000			
26	Исправка вредности воћњака	-68.000			
27	Систем за наводњавање	385.000			
28	Трактори	1.364.000			
29	Исправка вредности трактора	(455000)			
30	Комбајн	1.485.000			
31	Основно стадо	780.000			
32	Алат и сит. инв. са калк. отписом	67.000			
33	Дати аванси за опрему	115.000			
34	Радионица у изградњи	144.000			
35	Дугорочне хартије од вредности	125.000			
	Б) УКУПНО АКТИВА (I+II)	**9.913.000**		**Б) УКУПНО ПАСИВА (I+II)**	**9.913.000**
	В) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	*123.000*		*В) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА*	*123.000*

****Акцијски капитал*** = Укупна имовина – Укупни задати извори средстава
= 4.138.000 + 5.775.000 – 3.534.000 = **6.379.000** дин.

1.2.2. БИЛАНС ПО ПРИНЦИПУ ФУНКЦИОНАЛНОСТИ

По овом принципу редослед средстава одређује се према њиховом функционалном положају у процесу репродукције, у складу са следећом шемом: *Н- Р- П- $Р_1$ -$Н_1$.*

А К Т И В А	П А С И В А
А: ПОСЛОВНА СРЕДСТВА	**А: ИЗВОРИ ПОСЛОВНИХ СРЕДСТАВА**
I) СТАЛНА СРЕДСТВА	I) СОПСТВЕНИ ИЗВОРИ (КАПИТАЛ)
1) **Издвојена новчана средства** (за инвестиције и сл.)	1) **Основни капитал** (акцијски, државни, друштвени, удели, улози задружни удели)
2) **Основна средства у припреми** (укључујући и дате авансе за основна средства, залихе инвестиционог материјала и инвестиције у току)	2) **Резерве** (емисиона премија, законске, статутарне и друге резерве)
2) **Основна средства у употреби**	3) **Ревалоризационе резерве** (по основу процене основних средстава)
3) **Потраживања по основу продаје основних средстава**	4) **Нераспоређени добитак** (ранијих и текуће године)
4) **Основна средства ван употребе и трајно неупотребљива основна средства**	5) **Губитак** (ранијих и текуће године)
II) ОБРТНА СРЕДСТВА	II) ТУЂИ ИЗВОРИ (ОБАВЕЗЕ)
1) **Новчана средстсва** (благајна, текући рачун, девизни рачун, издвојена новчана средства и акредитиви итд.)	1) **Дугорочне обавезе** (дугорочни кредити од банака и других предузећа и остале дугорочне обавезе)
2) **Дати аванси** (за залихе и услуге)	2) **Краткорочне обавезе** (добављачи и друге обавезе из пословања, краткорочни кредити, издате краткорочне ХОВ, итд.)
3) **Залихе** материјала, резервних делова, алата и ситног инвентара	3) **Дугорочна резервисања** (резервисања за трошкове обнављања земљишта, шума и др.)
4) **Производња у току**	
5) **Готови производи и роба**	III) ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА (евентуални)
6) **Краткорочна потраживања и пласмани**	
УКУПНА АКТИВА =	**УКУПНА ПАСИВА**
Б) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА =	*Б) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА*

Шема 2. *Груписање билансних позиција по принципу* ***функционалности***

Пример:

1) Саставити биланс по принципу **функционалности** ако су задате следеће позиције:

1	Исправка вредности купаца	52.000
2	Резервисања за обнављање земљишта	204.000
3	Благајна	32.000
4	Дати аванси за тракторе	98.000
5	Дати аванси за основни материјал	104.000
6	Унапред наплаћени приходи од закупа	147.000
7	Резерве	185.000
8	Пољопривредно земљиште	1.330.000

9	Примљени чекови	76.000
10	Семе.....	167.000
11	Примљени аванси.....	180.000
12	Исправка вредности концесија.....	44.000
13	Обавезе за затезне камате.....	37.000
14	Купци у земљи.....	504.000
15	Унапред обрачунати приходи од закупа.....	70.000
16	Виногради.....	605.000
17	Обавезе за дивиденде.....	135.000
18	Обавезе за финансијски лизинг.....	77.000
19	Удели друштва са огран. одговорн.....	450.000
20	Опрема.....	1.240.000
21	Улагања у развој тржишта.....	52.000
22	Основно стадо.....	470.000
23	Ванбилансна пасива.....	91.000
24	Купљене обвезнице.....	91.000
25	Губитак ранијих година.....	83.000
26	Ванбилансна актива.....	91.000
27	Добављачи у земљи.....	705.000
28	Вински подрум у изградњи.....	133.000
29	Резервни делови.....	81.000
30	Обавезе за обвезнице.....	103.000
31	Недовршена производња.....	363.000
32	Дугорочни кредити у земљи.....	308.000
33	Девизни рачун.....	62.000
34	Потраживања за регресе.....	120.000
35	Емисиона премија.....	61.000
36	Производи на складишту.....	202.000
37	Концесије.....	1.128.000
38	Потраживања од запослених.....	38.000
39	Учешће у капиталу других предузећа.....	80.000
40	Краткорочни кредити у земљи.....	391.000
41	Дати краткорочни кредити.....	115.000
42	Штале.....	364.000
43	Друштвени капитал.....	330.000
44	Шуме.....	483.000
45	Рачунарски програми.....	56.000
46	Ситан инвентар са калкулативним отписом.....	36.000
47	Примљене менице.....	94.000
48	Акцијски капитал.....	2.800.000
49	Државни капитал.....	1.500.000
50	Издати чекови.....	125.000
51	Текући рачун.....	194.000
52	Сточна храна.....	172.000
53	Обавезе за порез на имовину.....	86.000
54	Улози.....	250.000
55	Добит.....	

Приказани поступак израчунавања добити *(таб. 2)* представља само књиговодствено-технички поступак за изједначавање активе и пасиве, а не стварни начин утврђивања финансијског резултата. Резултат се утврђује у билансу успеха (биланси метод) и на рачунима класе 7 (књиговодствени метод), што је објашњено у *погл. II, тачка 5.1.* и *погл. III, тачка 2.2.*

Табела 2. *Биланс стања по принципу* ***функционалности***

Ред. бр.	**А К Т И В А**	Износ	Ред. бр.	**П А С И В А**	Износ
	А) ПОСЛОВНА СРЕДСТВА			**А) ИЗВОРИ ПОСЛ. СРЕДСТАВА**	
	I - СТАЛНА СРЕДСТВА	**6.122.000**		I - СОПСТВЕНИ ИЗВОРИ	**5.966.000**
1	Улагања у развој тржишта	52.000	1	Акцијски капитал	2.800.000
2	Концесије	1.128.000	2	Државни капитал	1.500.000
3	Исправка вредности концесија	(44000)	3	Удели друштва са огран. одговорнош.	450.000
4	Вински подрум у изградњи	133.000	4	Друштвени капитал	330.000
5	Дати аванси за тракторе	98.000	5	Улози	250.000
6	Рачунарски програми	56.000	6	Резерве	185.000
7	Пољопривредно земљиште	1.330.000	7	Емисиона премија	61.000
8	Шуме	483.000	8	Губитак ранијих година	(83000)
9	Виногради	605.000	9	***ДОБИТ****	**473.000**
10	Штале	364.000			
11	Опрема	1.240.000			
12	Основно стадо	470.000			
13	Ситан инвентар са калк. отписом	36.000			
14	Учешће у капит. других пред.	80.000			
15	Купљене обвезнице	91.000			
	II - ОБРТНА СРЕДСТВА	**2.342.000**		II - ТУЂИ ИЗВОРИ (ОБАВЕЗЕ)	**2.498.000**
16	Благајна	32.000	10	Дугорочни кредити у земљи	308.000
17	Текући рачун	194.000	11	Краткорочни кредити у земљи	391.000
18	Девизни рачун	62.000	12	Емитоване обвезнице	103.000
19	Дати аванси за материјал	104.000	13	Обавезе за финансијски лизинг	77.000
20	Резервни делови	81.000	14	Обавезе за затезне камате	37.000
21	Сточна храна	172.000	15	Добављачи у земљи	705.000
22	Семе	167.000	16	Примљени аванси	180.000
23	Недовршена производња	363.000	17	Издати чекови	125.000
24	Производи на складишту	202.000	18	Обавезе за порез на имовину	86.000
25	Купци у земљи	504.000	19	Обавезе за дивиденде	135.000
26	Исправка вредности купаца	(52000)	20	Унапред напл. приходи од закупа	147.000
27	Потраживања за регресе	120.000	21	Резервисања за обнављ. земљишта	204.000
28	Дати краткорочни кредити	115.000			
29	Потраживања од извозника	38.000			
30	Примљени чекови	76.000			
31	Примљене менице	94.000			
32	Унапред плаћени трошкови	70.000			
	Б) УКУПНА АКТИВА (I +II)	**8.464.000**		**Б) УКУПНА ПАСИВА (I + II)**	**8.464.000**
	В) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	91.000		*В) ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА*	91.000

***Добит** = Укупна средства – Обавезе – Задате позиције капитала
= 8.464.000 – 2.498.000 – 5.493.000 = **473.000** динара

Ако није задато ништа од позиција сопственог капитала (акцијски, државни, задружни удели, емисиона премија и др.), онда се рачуна цео капитал, као што је показано у претходном примеру, по принципу ликвидности.

Основни критеријум класификације билансних позиција по принципу **сигурности** јесте ризик, при чему је редослед позиција практично супротан редоследу по принципу ликвидности.

***Примери за самосталан рад*:**

1) Саставити биланс по принципу **ликвидности** ако су задате следеће позиције:

1	Добављачи у иностранству……	304.000
2	Исправка вредности трактора……	195.000
3	Менице……	67.000
4	Друштвени капитал……	150.000
5	Нематеријална улагања у припреми……	26.000
6	Трактори……	985.000
7	Систем за наводњавање……	288.000
8	Емисиона премија……	46.000
9	Ситан инвентар са калкулатив. отписом….	32.000
10	Остала опрема……	104.000
11	Рачунарски програми……	85.000
12	Исправка вредности штала……	84.000
13	Издвојена новчана сред. за инвестиције…..	80.000
14	Производи у продавници……	146.000
15	Купци у земљи……	636.000
16	Купљене обвезнице……	87.000
17	Остали издаци за развој……	65.000
18	Резервни делови……	72.000
19	Девизни рачун……	66.000
20	Благајна……	38.000
21	Дати аванси за опрему……	101.000
22	Примљени аванси……	85.000
23	Залихе производа на складишту……	199.000
24	Основно стадо……	476.000
25	Добављачи у земљи……	746.000
26	Резервисања за обнављање земљишта……	150.000
27	Унапред плаћени трошкови рекламе……	11.000
28	Унапред обрачунати трошкови грејања…..	45.000
29	Акцијски капитал……	2.130.000
30	Исправка вредности купаца……	38.000
31	Ревалоризационе резерве……	41.000
32	Пољопривредно земљиште……	920.000
33	Недовршена производња……	290.000
34	Дугорочни кредити у земљи……	130.000
35	Goodwill……	45.000
36	Гориво и мазиво……	135.000
37	Остале дугорочне обавезе……	95.000
38	Краткорочни кредити у земљи……	498.000
39	Канцеларијски материјал……	35.000
40	Улагања у развој тржишта……	60.000
41	Потраживања за премије……	120.000
42	Губитак ранијих година……	64.000
43	Обавезе за неисплаћене зараде……	121.000
44	Текући рачун……	220.000
45	Неплаћен порез на промет……	78.000
46	Штале……	516.000
47	Издате менице……	81.000
48	Издати комерцијални записи……	32.000
49	Потраживања за преплаћене порезе……	49.000
50	Дати аванси за резервне делове……	36.000
51	Основни материјал……	326.000
52	Добит……	-

2) Саставити биланс по принципу **функционалности**, ако су задате следеће позиције:

1	Основно стадо.....	640.000
2	Државни капитал.....	240.000
3	Емитоване обвезнице.....	85.000
4	Примљене менице.....	54.000
5	Неисплаћене плате радницима.....	184.000
6	Стаје за стоку.....	427.000
7	Основни материјал.....	262.000
8	Опрема.....	995.000
9	Издати чекови.....	49.000
10	Примљни аванси.....	82.000
11	Девизни рачун.....	68.000
12	Добављачи у иностранству.....	236.000
13	Исправка вредности опреме.....	150.000
14	Дати аванси за комбајн.....	135.000
15	Обавезе за затезне камате.....	36.000
16	Наплаћени приход од закупнина.....	44.000
17	Резервисања за обнављање шума.....	145.000
18	Потраживања од запослених.....	22.000
19	Благајна.....	42.000
20	Патенти и лиценце.....	32.000
21	Обавезе према увознику.....	68.000
22	Улагања у развој технологије.....	75.000
23	Недовршена производња.....	264.000
24	Воћњаци.....	630.000
25	Добављачи у земљи.....	594.000
26	Акцијски капитал.....	3.300.000
27	Пољопривредно земљиште.....	670.000
28	Ванбилансна пасива.....	55.000
29	Обрачунати трошкови закупа.....	29.000
30	Резервни делови.....	51.000
31	Рачунарски програми.....	40.000
32	Купци у земљи.....	608.000
33	Обрачунати приход од камата.....	16.000
34	Потраживања за субвенције.....	135.000
35	Издате менице.....	76.000
36	Помоћни материјал.....	99.000
37	Текући рачун.....	284.000
38	Краткорочни кредити у земљи.....	335.000
39	Роба у продавници.....	130.000
40	Ванбилансна актива.....	55.000
41	Алат и ситан инвентар са калкулат. отписом	62.000
42	Остало основно стадо.....	150.000
43	Дугорочна потраживања из заједн. Послова....	33.000
44	Резерве.....	46.000
45	Магацин у изградњи.....	162.000
46	Дугорочни кредити у земљи.....	184.000
47	Производи на складишту.....	196.000
48	Исправка вредности купаца.....	40.000
49	Алат и ситан инвентар.....	28.000
50	Дати производи на кредит.....	14.000
51	Учешће у капиталу других предузећа.....	150.000
52	Добит.....	-

1.3. БИЛАНСНЕ ПРОМЕНЕ

Биланс стања показује пресек (статичко стање) средстава и извора средстава на тачно одређени дан. У предузећу се пословне промене дешавају свакодневно, услед чега се мења и стање средстава и њихових извора, односно мења се биланс стања.

Све књиговодствене промене се, са аспекта њиховог дејства на биланс, могу поделити у две групе:[2]

1) Основне билансне промене (еквивалентне),
2) Билансне промене у вези појаве прихода и расхода (нееквивалентне).

1.3.1. ОСНОВНЕ БИЛАНСНЕ ПРОМЕНЕ

Пословни догађаји из ове групе искључиво узрокују промену позиција биланса стања (активе и пасиве), при чему не утичу на финансијски резултат. Све пословне промене из ове групе могу се разврстати у четири основна типа: [3]

А) Повећање активе уз истовремено еквивалетно повећање пасиве;

Б) Смањење активе уз истовремено еквивалетно смањење пасиве;

В) Повећање једне активне позиције уз истовремено еквивалентно; смањење друге активне позиције;

Г) Повећање једне пасивне позиције уз истовремено еквивалентно смањење друге пасивне позиције.

После сваке од ових промена збир активе и пасиве је једнак. У наставку се, кроз четири сукцесивна биланса, илуструје утицај еквивалентних промена на биланс стања. При том се полази од почетног биланса стања (биланс 0).

Биланс **0** (почетни биланс)

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	80.000	1	Добављачи у земљи	540.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.800.000
3	Материјал у складишту	140.000	3	Дугорочни кредити	1.660.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	2.950.000			
УКУПНО:		**7.000.000**		УКУПНО:	**7.000.000**

А) Купљен је комбајн од добављача у земљи у вредности од 750.000 динара.

Биланс „**А**“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	80.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.800.000
3	Материјал у складишту	140.000	3	Дугорочни кредити	1.660.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
УКУПНО:		**7.750.000**		УКУПНО:	**7.750.000**

[2] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 41.
[3] Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петковић, Јакшић Д.: «Рачуноводство», 2006, стр. 75.

Б) Исплаћена је рата краткорочног кредита у износу од 35.000 динара.

Биланс „**Б“**

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	45.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.765.000
3	Материјал у складишту	140.000	3	Дугорочни кредити	1.660.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000	4		
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
УКУПНО:		**7.715.000**	УКУПНО:		**7.715.000**

В) За потребе готовинских исплата са благајне подигнуто је 10.000 динара са текућег рачуна.

Биланс „**В**“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	35.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.765.000
3	Материјал у складишту	140.000	3	Дугорочни кредити	1.660.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000	4		
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
8	Благајна	10.000			
УКУПНО:		**7.715.000**	УКУПНО:		**7.715.000**

Г) У договору с банком извршена је трансформација дела краткорочног кредита у износу од 640.000 динара у дугорочни кредит.

Биланс „**Г**“

АКТИВА			ПАСИВА		
1	Текући рачун	35.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.125.000
3	Материјал у складишту	140.000	3	Дугорочни кредити	2.300.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
8	Благајна	10.000			
УКУПНО:		**7.715.000**	УКУПНО:		**7.715.000**

1.3.2. Билансне промене у вези појаве прихода и расхода

Ове промене се одражавају и на позиције биланса стања и на позиције биланса успеха, односно утичу на финансијски резултат предузећа. Позиције активе и пасиве мењају се у нееквивалентном (неједнаком) износу. Равнотежа у оквиру појединих биланса се привремено нарушава (док се не упише финансијски резултат на мању страну), али равнотежа у оквиру укупног рачуноводства увек постоји, према следећој једначини:

АКТИВА + РАСХОДИ = ПАСИВА + ПРИХОДИ

Биланс стања и биланс успеха су међусобно повезани. Резултат који се утврди у билансу успеха (добит или губитак) представља једну од позиција капитала у билансу стања, с тим да губитак представља одбитну ставку. Настали расходи делују, дакле, у правцу смањења капитала, а настали приходи у правцу повећања капитала. Овај утицај се исказује по нето принципу, преко добити/губитка, као разлике између прихода и расхода. Биланс успеха практично представља „рачун добитка/ губитка", па се може рећи да у суштини постоји само један биланс - биланс стања.[4]

Нееквивалентни пословни догађаји могу се сврстати у четири типичне групе:[5]

Д) Нееквивалентно повећање активе због настанка прихода;

Ђ) Нееквивалентно смањење активе због настанка расхода;

Е) Нееквивалентно повећање пасиве због настанка расхода;

Ж) Нееквивалентно смањење пасиве због настанка прихода.

Примери:

Д) Инвентарисањем је утврђен вишак материјала у вредности од 10.000 динара.

Биланс стања **"Д"**

	АКТИВА			ПАСИВА	
1	Текући рачун	35.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.125.000
3	Материјал у складишту	150.000	3	Дугорочни кредити	2.300.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
8	Благајна	10.000			
	УКУПНО:	**7.725.000**		УКУПНО:	**7.715.000**

Биланс успеха **"Д"**

РАСХОДИ			ПРИХОДИ		
			1	Вишкови	10.000
	УКУПНО:	**0**		УКУПНО:	**10.000**

Ђ) Плаћене су премије осигурања са текућег рачуна у износу од 15.000 динара.

Биланс стања **"Ђ"**

	АКТИВА			ПАСИВА	
1	Текући рачун	20.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.125.000
3	Материјал у складишту	150.000	3	Дугорочни кредити	2.300.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
8	Благајна	10.000			
	УКУПНО:	**7.710.000**		УКУПНО:	**7.715.000**

Биланс успеха **"Ђ"**

РАСХОДИ			ПРИХОДИ		
1	Трошкови осигурања	15.000		Вишкови	10.000
	УКУПНО:	**15.000**		УКУПНО:	**10.000**

[4] Детаљније погледати: Родић Ј, Вукелић Гордана, Андрић М.: Теорија, политика и анализа биланса, Пољопривредни факултет, Београд, 2007, стр. 9-13.

[5] Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петковић, Јакшић Д.: наведено дело, стр. 77.

Е) Услед неблаговременог измирења обавеза по основу краткорочног кредита, банка је обрачунала затезну камату у износу од 7.000 динара.

Биланс стања **"Е"**

	АКТИВА			ПАСИВА	
1	Текући рачун	20.000	1	Добављачи у земљи	1.290.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.132.000
3	Материјал у складишту	150.000	3	Дугорочни кредити	2.300.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
8	Благајна	10.000			
	УКУПНО:	**7.710.000**		УКУПНО:	**7.722.000**

РАСХОДИ Биланс успеха **"Е"** ПРИХОДИ

1	Трошкови осигурања	15.000		Вишкови	10.000
2	Расходи камата	7.000			
	УКУПНО:	**22.000**		УКУПНО:	**10.000**

Ж) Због испоруке материјала лошијег квалитета од уговореног добављач врши умањење обавезе плаћања у износу од 14.000 динара.

Биланс стања **"Ж"** (крајњи биланс)

	АКТИВА			ПАСИВА	
1	Текући рачун	20.000	1	Добављачи у земљи	1.276.000
2	Готови производи	500.000	2	Краткорочни кредити	1.132.000
3	Материјал у складишту	150.000	3	Дугорочни кредити	2.300.000
4	Производња у току	280.000	4	Капитал	3.000.000
5	Земљиште	1.450.000			
6	Грађевински објекти	1.600.000			
7	Опрема	3.700.000			
8	Благајна	10.000			
	УКУПНО:	**7.710.000**		УКУПНО:	**7.708.000**

РАСХОДИ Биланс успеха **"Ж"** ПРИХОДИ

1	Трошкови провизије	15.000		Вишкови	10.000
2	Расходи камата	7.000		Остали приходи	14.000
	УКУПНО:	**22.000**		УКУПНО:	**24.000**

У пољопривредним предузећима се свакодневно дешава релативно велики број пословних промена. У таквим условима је, наравно, немогуће пратити промене на имовини предузећа сталним састављањем биланса. Пословне промене се континуирано евидентирају у пословним књигама, на одговарајућим књиговодственим рачунима. При том, на контима увек постоји стање средстава и њихових, али је оно невидљиво до момента када се књиговодство заустави и искажу биланси. Биланси се састављају периодочно, у прописаним роковима (годишње), или у краћим временским периодима (по потреби).

2) КЊИГОВОДСТВЕНИ РАЧУНИ И ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ

2.1. ПОЈАМ КЊИГОВОДСТВЕНИХ РАЧУНА И ОСНОВНА ПРАВИЛА КЊИЖЕЊА

Целокупна књиговодствена структура базира се на рачунима (контима), као основним пунктовима евиденције. Конто се обично дефинише као „двострани преглед на коме се евидентирају промене у вези појединих делова средстава, извора средстава, односно расхода и прихода. Назив рачуна треба да буде што краћи и јаснији, односно да недвосмислено одражава његову садржину. Поред назива, рачуни се обележавају и нумерички (бројеви из контног плана), а могу се стављати и друге ознаке (дугује, потражује, +, -, улаз, излаз и др.). [6]

За разумевање основних правила књижења, најважнија је класификација књиговодствених рачуна са аспекта билансне припадности, на следећи начин:

1) Рачуни биланса стања:
   - активни рачуни – на њима се исказују позиције активе (средстава),
   - пасивни рачуни – односе се на позиције пасиве (извора средстава).
2) Рачуни биланса успеха:
   - рачуни расхода и
   - рачуни прихода.
3) Мешовити рачуни – у нашем рачуноводственом систему се не користе.
4) Ванбилансни рачуни – служе за евидентирање имовине која није власништво предузећа, као што је претходно објашњено. Увек иду у паровима, по један активни (група 88) и један пасивни рачун (група 89).

За активне рачуне и рачуне расхода важе иста правила у погледу књижења повећања и смањења, односно почетног и крајњег салда. За пасивне рачуне и рачуне прихода важе супротна правила, као што је приказано на следећој шеми:

АКТИВНИ РАЧУНИ и РАЧУНИ РАСХОДА		ПАСИВНИ РАЧУНИ и РАЧУНИ ПРИХОДА	
Д	**П**	**Д**	**П**
Почетни Сдо	**Смањење**	**Смањење**	Почетни Сдо
Повећање	Крајњи Сдо	Крајњи Сдо	**Повећање**

Свака пословна промена мора се прокњижити **у истом износу на дуговној и потражној страни два или више конта**. Ово је основно правило књижења у двојном књиговодству. Изузетак могу бити неки облици аналитичке евиденције (нпр. магацинска евиденција, где уопште не мора да се књижи износ, а може и да се користи само један конто). У књиговодству се књижења могу обављати само на основу уредно састављених књиговодствених докумената, који су исправни у суштинском, формалном и рачунском погледу.

У наставку се дају примери једноставних пословних промена за вежбање основних правила књижења на контима. При том се не уписују бројеви конта, нити се строго поштује процедура књижења, с обзиром да се ови типови промена у наставку практикума детаљно обрађују.

Примери:

1) Подигнуто је са текућег рачуна готовине у износу од 51.000 динара за потребе исплате зарада. Зараде су исплаћене.

[6] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 57.

Д	Текући рачун	П
	51.000	1)

Д	Благајна	П
1) 51.000		51.000 1а)

Д	Обавезе за зараде	П
1а) 51.000		

2) Купљено је вештачко ђубриво у вредности од 105.000 динара (ПДВ се занемарује). Обавезе су измирене чеком. Добављач је наплатио чек.

Д	Добављачи у земљи	П
2а) 105.000		105.000 2)

Д	Материјал основни	П
2) 105.000		

Д	Обевезе за издате чекове	П
2б) 105.000		105.000 2а)

Д	Текући рачун	П
		105.000 2б)

3) Продато је производа у вредности од 280.000 динара (ПДВ се занемарује). Купац је платио меницом. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

Д	Готови производи	П
	280.000	3)

Д	Купци у земљи	П
3) 280.000		280.000 3а)

Д	Примљене менице	П
3а) 280.000		280.000 3б)

Д	Текући рачун	П
3б) 280.000		

4) Ради измирења раније насталих обавеза предузеће је издало меницу на износ од 180.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

Д	Добављачи у земљи	П
4) 180.000		

Д	Текући рачун	П
		180.000 4а)

Д	Обевезе за издате менице	П
4а) 180.000		180.000 4)

5) Издато је у производњу заштитних средстава у вредности од 103.000 динара.

Д	Материјал помоћни	П
		103.000 5)

Д	Трошкови материјала	П
5) 103.000		

6) По рачуну „Електродистрибуције“ трошкови електричне енергије за март износе 19.000 динара. Обавезе су плаћене.

Д	Добављачи у земљи	П
6а) 19.000		19.000 6)

Д	Трошкови енергије	П
6) 19.000		

Д	Текући рачун	П
		19.000 6а)

7) Купљена је половна приколица за 130.000 динара (ПДВ се занемарује). Набавна вредност приколице је 500.000 динара, а отписана 370.000 динара.

Д	Добављачи у земљи	П
	130.000	7)

Д	Опрема	П
7)	500.000	

Д	Исправка вредности опреме	П
	370.000	7)

8) Унапред је добијена уплата од 245.000 динара за пшеницу која ће накнадно бити испоручена. Пшеница је испоручена у уговореном року.

Д	Примљени аванси		П
8б)	245.000	245.000	8)

Д	Текућу рачун	П
8)	245.000	

Д	Готови производи	П
	245.000	8а)

Д	Купци у земљи		П
8а)	245.000	245.000	8б)

9) Обрачуната је кирија по основу издатог складишта у износу од 36.000 динара. Кирија је наплаћена.

Д	Приходи од кирије	П
	36.000	9)

Д	Купци у земљи		П
9)	36.000	36.000	9а)

Д	Текућу рачун	П
9а)	36.000	

2.2. ВРСТЕ ПОСЛОВНИХ КЊИГА И ПОСТУПАК КЊИЖЕЊА

Под пословним књигама се подразумевају евиденције пословних догађаја, које могу бити у форми књига са повезаним листовима, са слободним листовима (картице) или у електронској форми. У двојном књиговодству постоје: *(1)* књиге за систематску евиденцију и *(2)* књиге за хронолошку евиденцију. Све пословне промене паралелно се евидентирају у систематској и у хронолошкој евиденцији.

У зависности од нивоа сложености рачуна које садрже, књиге за **систематску** евиденцију, могу бити:[7]

- главна књига првог степена (садржи синтетичке рачуне) и
- главне књиге другог, трећег итд. степена (помоћне књиге) садрже аналитичке/субаналитичке рачуне).

Главна књига са прописаним синтетичком рачунима је обавезна, док се помоћне књиге отварају по потреби. Претходно приказана књижења на „Т“ контима *(тачка 2.1.)* представљају главну књигу првог степена.

Дневник је пословна књига за **хронолошку** евиденцију. У дневнику се пословне промене евидентирају хронолошким редоследом како су настале, независно од тога да ли се књижење обавља истог дана или не. У условима издвојеног погонског обрачуна (што је карактеристично за наш рачуноводствени систем), предвиђено је вођење посебног дневника и посебне главне књиге за овај

[7] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 96.

део књиговодства (погледати *тачку 4.1.*). Стандардна форма дневника приказана је на следећој шеми:

*Дневник предузећа **„Аграр“** за 20___ годину*

Ред. број	Датум	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
				Дугује	Потражује
01.	15.06.	Добављачи у земљи Текући рачун *За плаћене обавезе*	433 241	50.000	 50.000

У колону „датум“ уписује се датум настанка пословне промене. У колону „опис“ уписују се називи рачуна, и то прво сви рачуни који „дугују“, а потом рачуни који „потражују“ у тој пословној промени. Такође се уноси кратак опис пословне промене. Колона „позив“ садржи шифре рачуна из контног плана, а колона „промет“ дуговне, односно потражне износе за сваки рачун.

Примери:

У следећим променама бројеве рачуна у колону „позив“ не треба уписивати, јер још није обрађен контни оквир.

1) 01.01. Прокњижити почетно стање по „билансу 0“ (*тачка 1.3.1*), односно извршити развијање биланса стања кроз дневник. Исти поступак се спроводи и на рачунима главне књиге, што овде није приказано.
2) 05.02. Плаћене су обавезе према добављачима са текућег рачуна у износу од 70.000 динара.
3) 07.04. Издато је резервних делова у вредности од 50.000 динара.
4) 25.04. Уплаћен је пазар из благајне на текући рачун у износу од 8.000 динара
5) 17.05. Продато је готових производа за 100.000 динара (ПДВ занемарити). Потраживања су наплаћена.
6) 12.06. Продата је половна приколица за 30.000 динара. Набавна вредност приколице је 70.000 динара, а отписана 40.000 динара.
7) 05.07. Утврђен је вишак готових производа у износу од 13.000 динара.
8) 18.07. Плаћена је кирија за изнајмљени пословни простор у износу од 22.000 динара.

*Дневник предузећа **„Аграр“** за 20___ годину*

Ред. број	Датум	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
				Дугује	Потражује
1	01.01.	Текући рачун		100.000	
		Готови производи		600.000	
		Материјал у складишту		40.000	
		Производња у току		210.000	
		Земљиште		700.000	
		Грађевински објекти		1.600.000	
		Опрема		2.750.000	
		Добављачи у земљи			420.000
		Краткорочни кредити			1.800.000
		Дугорочни кредити			2.100.000
		Капитал			1.680.000
		За почетно стање по билансу			
2	05.02.	Добављачи у земљи		70.000	
		Текући рачун			70.000
		За палаћене обавезе			

3	07.04.	Трошкови материјала		50.000	
		Резервни делови			50.000
		За утрошене делове			
4	25.04.	Текући рачун		8.000	
		Благајна			8.000
		За уплаћени пазар			
5	17.05.	Купци у земљи		100.000	
		Готови производи			100.000
		За продате производе			
5а.	17.05.	Текући рачун		100.000	
		Купци у земљи			100.000
		За наплаћена потраживања			
6	12.06.	Купци у земљи		30.000	
		Исправка вредности опреме		40.000	
		Опрема			70.000
		За продато основно средство			
7	05.07.	Готови производи		13.000	
		Вишкови			13.000
		За утврђене вишкове			
8	18.07.	Трошкови закупа		22.000	
		Текући рачун			22.000
		За плаћене трошкове кирије			
		Збир дневника		**6.433.000**	**6.433.000**

Збир дуговног и потражног промета дневника морају се слагати, као и збир дневника са збиром главне књиге.

Задатак 1:

Прокњижити билансне промене из *тачке 1.3.* кроз дневник и главну књигу.

Задатак 2:

Прокњижити следеће промене кроз дневник и главну књигу (ПДВ занемарити јер његово књижење још није обрађено):

1) Са текућег рачуна је подигнуто готовине у износу од 16.000 динара.
2) Купљен је канцеларијски материјал за 12.000 динара. Обавезе су плаћене меницом. Добављач је наплатио меницу.
3) Продато је производа у вредности од 230.000 динара. Купац је платио чеком. Чек је наплаћен.
4) Издато је у производњу сточне хране у вредности од 66.000 динара.
5) По рачуну Телекома трошкови телефона за јануар износе 19.000 динара. Обавезе су плаћене.
6) Купљен је нов трактор за 800.000 динара.
7) Унапред је добијена уплата за соју, која ће накнадно бити испоручена, у износу од 620.000 дин. Соја је испоручена у уговореном року.
8) Уплаћен је пазар из благајне на текући рачун у износу од 39.000 динара
9) По фактури закуподавца трошкови кирије за изнајмљени пословни простор износе 24.000 динара. Кирија је плаћена у кешу.
10) Купљена је половна мешаона за 200.000 динара. Набавна вредност мешаоне је 8500.000 динара, а отписана 650.000 динара.
11) Пописом је утврђен мањак материјала у вредности од 31.000 динара. Половину мањка магационер је надокнадио готовинском уплатом, јер је утврђено да је одговоран за његов настанак, а остатак се књижи на терет предузећа.

II) РАЧУНОВОДСТВЕНО ПРАЋЕЊЕ ПРОЦЕСА РЕПРОДУКЦИЈЕ У ПОЉОПРИВРЕДИ

1) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ

Сталну имовину предузећа чине: Уписани а неуплаћени капитал (група 00) нематеријална имовина (група 01), Некретнине, постројења, опрема (група 02), биолошка средства (група 03), дугорочни финансијски пласмани (група 04) и дугорочна потраживања (група 05). О томе шта спада у сталну имовину, критеријумима за разграничење сталне и обртне имовине, изузецима од основних правила и др., детаљније се говори у *поглављу I).* Основне карактеристике сталних средстава су да преносе вредност на нове учинке у више производних циклуса, трају, по правилу, дуже од једне године и имају појединачну вредност изнад прописане.

У методолошком погледу, нема битнијих разлика у књиговодственом обухватању нематеријалних улагања и основних средстава. Због тога се у практикуму ове две групе сталне имовине обрађују заједно, при чему је акценат на основним средствима.

Евиденција стања и кретања основних средстава врши се у главној књизи (синтетички) и у помоћним књигама (аналитичке картице и књига инвентара).[8] Књиговодство треба да обезбеди податке о:

- набавној (бруто) вредности основних средстава (основни конто, нпр. *0230- Постројења и опрема*),
- утрошеној (пренесеној, отписаној) вредности основних средстава (корективни конто исправке вредност, 0294- Исправка вредности опреме) и
- неотписаној (нето, садашњој) вредности основних средстава (разлика између набавне и отписане вредности, за коју не постоји посебан конто).

1.1. ВРЕДНОВАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Вредновање сталне имовине примарно је дефинисано међународним рачуноводственим стандардима (МРС), а у оквиру тога, детаљније се регулише рачуноводственом политиком предузећа. При том се разликује:

1) почетно вредновање и
2) вредновање након почетног признавања.

Почетно вредновање подразумева утврђивање вредности по којој се основно средство први пут признаје, тј. укњижава у пословне књиге. То може бити:[9]

(а) Набавна вредност – ако је средство прибављено куповином, односно екстерним путем. Набавну вредност чини фактурна вредност и сви зависни трошкови набавке (царине, трошкови транспорта, осигурања, утовара, истовара; припреме локације, монтаже, пробног погона и др.). Порез на додатну вредност не улази у набавну вредност основног средства.

(*б)* Цена коштања – ако се средство прибавља (гради, узгаја, подиже) у сопственој режији. Цену коштања чине сви трошкови који настану до момента пуштања основног средства у редовну експлоатацију. Ако је овако утврђена цена коштања

[8] Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петковић, Јакшић Д.: „Рачуноводство“, 2006, стр. 287.
[9] Татић И.: „Рачуноводствена пракса“ бр. 2-3/ 2006, стр. 37-84.

већа од тржишне вредности тог средства истог или сличног квалитета, примењује се тржишна вредност (начело ниже вредности).

Изузетак од овог правила су биолошка средства (шуме, вишегодишњи засади и основно стадо) која се увек примарно вреднују по фер (тржишној) вредности. Само изузетно (ако се фер вредност не може поуздано утврдити), биолошка средства се могу вредновати по цени коштања.

Вредновање основних средства **након почетног признавања** (тј. приликом састављања биланса следећих година) може се вршити по:

(а) моделу набавне вредности - основни поступак, или

(б) моделу ревалоризације (фер вредности) – допуштени алтернативни поступак.

Предузеће својим интерним рачуноводственим актом (правилником) самостално одређује који модел ће применити. Може се користити модел набавне вредности за једну групу/групе, а модел фер вредности за другу групу/групе основних средстава. У оквиру исте групе основних средстава мора се примењивати исти модел.

(а) Модел **набавне вредности** подразумева да се основна средства вреднују по трошку прибављања (тј. набавној вредности) умањеној за кумулирану амортизацију до тог момента. Основицу за амортизацију у овом случају чини набавна вредност умањена за ликвидациону (резидуалну) вредност, уколико је она материјално значајна. Према овом моделу, не врши се ревалоризација (усклађивање књиговодствене са тржишном вредношћу) на дан билансирања, осим у условима хиперинфлације (кумулативна инфлација за 3 године >100%). У овом случају се врши усклађивање стопом инфлације, односно кумулативном стопом раста цена на мало.

(б) Модел **ревалоризације** подразумева да се основна средства вреднују по ревалоризованом износу (фер вредности) на дан процењивања (билансирања), умањеној за исправку вредности, односно кумулирану амортизацију.

Фер вредност представља у ствари тржишну вредност на релевантном тржишту, а то може бити и локално тржиште ако је неопходно. У случају да не постоји активно тржиште за одређено основно средство, фер вредност се утврђује проценом, на бази добитног приступа или на бази замене. Ако ни процена није довољно поуздана, онда се примењује модел набавне вредности.

1.2. ПРИБАВЉАЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

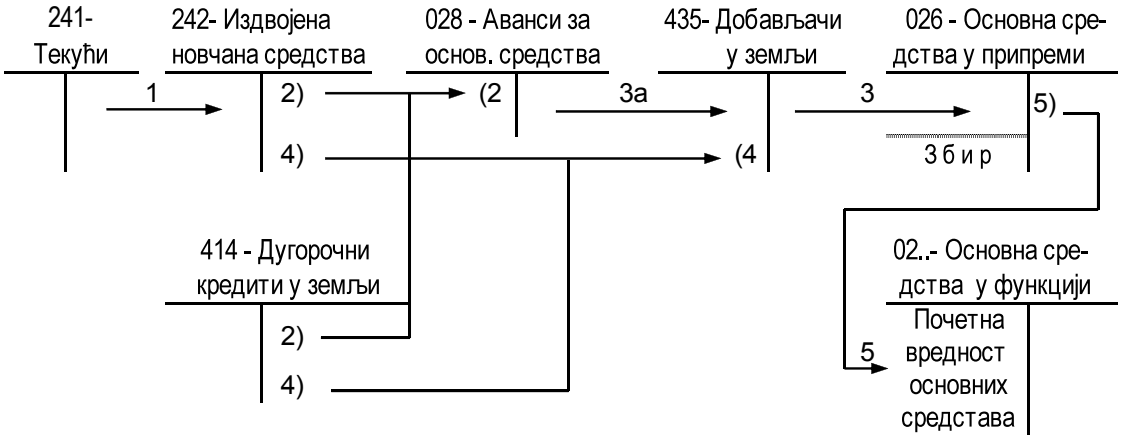
Прибављање односно повећање стања основних средстава може се вршити на следеће начине:

- изградња (подизање, узгој) основних средстава,
- куповина основних средстава,
- утврђивање вишкова и пријем основних средстава без накнаде,
- ревалоризација вредности основних средстава и
- прираст основног стада (обрађено у *тачки 1.4.2*).

1.2.1. Изградња грађевинских објеката

За изградњу грађевинских објеката најчешће се ангажују посебне грађевинске фирме (извођачи радова). Ређе се практикује изградња у сопственој режији. Изградња се може финансирати из сопствених средства и/или инвестиционих

кредита. Део или укупна сопствена средства обично се издвајају на посебан наменски рачун за инвестиције *(242- Издвојена новчана средства).*



(1) Издвајање сопствених новчаних средстава на посебан рачун
(2) Исплаћени аванси (из сопствених средстава и из кредита)
(3) Испостављање рачуна и привремених ситуација од извођача
(За) Обрачун датих аванса
(4) Исплаћени рачуни и ситуације из сопствених средстава и/или кредита
(5) Активирање, тј. пуштање у употребу основних средстава

Шема 3. *Изградња и куповина основних средстава са монтажом*

Сва улагања у изградњу евидентирају се на сабирајућем-распоређујућем конту *026-Основна средства у припреми*. Када се објекат пусти у употребу, овај рачун се затвара на терет рачуна *022-Грађевински објекти* (022/026). Износ укупних трошкова учињених до момента пријема грађевинског објекта у употребу, представља почетну вредност (цену коштања) објекта. ПДВ не улази у набавну вредност (цену коштања) основног средства које се гради или купује.

Приказани поступак (*шема 3)* односи се и на куповину основних средстава, поготову ако процес прибављања траје дуже, односно ако подразумева монтажу, пробну производњу, ако има више добављача и сл. Уколико се ради о једноставнијој куповини основног средства (поступак траје кратко, има само један добављач, нема монтаже и сл.), конто 026- Основна средства у припреми не мора се користити. У том случају се све фактуре књиже непосредно на терет конта основних средстава у функцији (022, 270 / 435).

Пример *изградње грађевинског објекта:*

За потребе финансирања изградње складишта пољопривредно предузеће је узело кредит у износу од 200.000 динара. Банка директно врши уплате по фактурама извођача, тј. не пребацује новац на рачун инвеститора. Остатак се финансира из сопствених средстава.

1) Предузеће је издвојило 180.000 динара на посебан рачун за инвестиције.
2) Извођачу радова је исплаћен аванс у износу од 100.000 динара, без авансног рачуна, односно без обрачуна ПДВ-а.
3) Од извођача радова је примљена прва привремена ситуација на износ од 300.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи од 20% (300.000 x 0,20 = 60.000 дин.), што значи да је укупан износ фактуре 360.000 динара.

4) Извршена је исплата прве привремене ситуације, уз обрачун целокупног аванса и коришћење одобреног кредита. Остатак је плаћен из сопствених средстава.
5) Примљена је коначна ситуација на 600.000 динара (значи да је нето износ, тј. по одбитку претходне ситуације 300.000 дин.). ПДВ је такође зарачунат на нето износ (300.000 x 0,20 = 60.000 + 300.000 = 360.000 дин.– укупан износ фактуре).
6) Исплаћена је коначна ситуација из сопствених средстава.
7) Извршен је комисијски пријем и објекат је стављен у функцију.
8) Враћена је рата дугорочног кредита у износу од 54.000 динара, од чега је главница 50.000 динара, а камата 4.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Издвојена новчана средства за инвестиције	242	180.000	
	Текући рачун	241		180.000
	За пренос средстава на посебан рачун			
2)	Аванси за основна средства	028	100.000	
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		100.000
	За исплаћен аванс извођачу радова			
3)	Основна средства у припреми	026	300.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	60.000	
	Добављачи у земљи	435		360.000
	За прву привремену ситуацију			
4)	Добављачи у земљи	435	360.000	
	Аванси за основна средства	028		100.000
	Дугорочни кредити у земљи	414		200.000
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		60.000
	Исплата прве ситуације			
5)	Основна средства у припреми	026	300.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	60.000	
	Добављачи у земљи	435		360.000
	За другу привремену ситуацију			
6)	Добављачи у земљи	435	360.000	
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		20.000
	Текући рачун	241		340.000
	Исплата друге ситуације			
7)	Грађевински објекти	022	600.000	
	Основна средства у припреми	026		600.000
	Пријем објекта у употребу			
8)	Дугорочни кредити у земљи	414	50.000	
	Расходи камата	562	4.000	
	Текући рачун	241		54.000
	За враћену рату кредита			

Главна књига:

242- Издвојена новчана средства

1)	180.000	100.000	2)
		60.000	4)
		20.000	6)

241- Текући рачун

		180.000	1)
		340.000	6)
		54.000	8)

435- Добављачи у земљи

4)	360.000	360.000	3)
6)	360.000	360.000	5)

028- Аванси за грађевинске објекте

2)	100.000	100.000	4)

414- Дугорочни кредити

8)	50.000	200.000	4)

270- ПДВ у примље-ним фактурама

3)	60.000		
5)	60.000		

026- Основна средства у припреми

3)	300.000	600.000	7)
5)	300.000		
Σ	600.000		

022- Грађевински објекти у функцији

7)	600.000		

562- Расходи камата

8)	4.000		

1.2.2. КУПОВИНА ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Куповина је најчешћи начин прибављања основних средстава. Набавну вредност основног средства чине фактурна вредност и сви зависни трошкови набавке (царине, трошкови транспорта, осигурања, утовара, истовара, припреме локације, монтаже, пробног погона и др.). Ако процес набавке траје дуже (нпр. због монтаже, пробног погона, разних испитивања и сл.), или нису стигле све фактуре услед чега се не зна тачна набавна вредност, онда се користи привремени конто *026–Основна средства у припреми*. Када се основно средство пусти у употребу овај конто се „затвара“, а укупни трошкови набавке се прекњижавају на основни конто.

Примери:

1) Пољопривредно предузеће је купило мешаону сточне хране чија вредност по фактура добављача износи 500.000 дин., на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи од 20%. Предузеће које је извршило транспорт и монтажу опреме испоставило је фактуру на износ од 40.000 дин., ПДВ је 20%. Мешаона је пуштена у експлоатацију. Исплаћене су обавезе према добављачима.
2) Пољопривредно предузеће је купило 4 хектара земљишта за 850.000 динара. Од надлежног пореског органа добијено је решење о порезу на пренос непокретности по стопи од 2,5% (приликом купопродаје или узимања у закуп земљишта ПДВ се не плаћа). Обавезе су исплаћене.
3) Пољопривредно предузеће је купило нов плуг за 900.000 дин, плус ПДВ 20%.
4) Предузеће је купило лиценцу за петогодишњу производњу песебне врсте сира, по цени од 320.000 динара. На овај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су измирене, и то 50% из кредита а 50% из сопствених средстава.
5) Предузеће је ангажовало тим стручњака за израду елабората за развој новог технолошког поступка. Уговорена вредност посла је 130.000 динара, ПДВ је 20%. Пре почетка израде исплаћен је аванс од 50.000 динара. Елаборат је завршен и предат на коришћење. Обавезе су измирене.
6) Предузеће је извршило реконструкцију складишта (инвестиционо одржавање) у вредности од 120.000 динара, по фактури извођача радова. На овај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Основна средства у припреми	026	500.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	100.000	
	Добављачи у земљи "А"	4351		600.000
	Основна фактура за мешаону			
1а)	Основна средства у припреми	026	40.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	8.000	
	Добављачи у земљи "Б"	4352		48.000
	Фактура за превоз и монтажу			
1б)	Постројења и опрема	023	540.000	
	Основна средства у припреми	026		540.000
	Пуштање у употребу			
1в)	Добављачи у земљи "А"	4351	600.000	
	Добављачи у земљи "Б"	4352	48.000	
	Текући рачун	241		648.000
	Плаћање добављачима			
2)	Основна средства у припреми	026	850.000	
	Добављачи у земљи	435		850.000
	Основна фактура за земљиште			
2а)	Основна средства у припреми	026	21.250	
	Обавезе за порезе и друге дажбине	482		21.250
	Решење о порезу			
2б)	Земљиште пољопривредно	020	871.250	
	Основна средства у припреми	026		871.250
	Пуштање у употребу			
2в)	Добављачи у земљи	435	850.000	
	Обавезе за порезе и друге дажбине	482	21.250	
	Текући рачун	241		871.250
	Плаћање обавеза			
3)	Постројења и опрема	023	900.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	180.000	
	Добављачи у земљи	435		1.080.000
	За купљену опрему			
4)	Нематеријална имовина у припреми	015	320.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	64.000	
	Добављачи у земљи	435		384.000
	За купљену лиценцу			
4а)	Добављачи у земљи	435	384.000	
	Дугорочни кредити у земљи	414		192.000
	Текући рачун	241		192.000
	Плаћање обавеза			
5)	Аванси за нематеријална улагања	016	50.000	
	Текући рачун	241		50.000
	За уплату аванса			
5а)	Нематеријална улагања у припреми	015	130.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	26.000	
	Добављачи у земљи	435		156.000
	За израђени елаборат			
5б)	Улагања у развој	010	130.000	
	Нематеријална улагања у припреми	015		130.000
	За пренос у употребу			
5в)	Добављачи у земљи	435	156.000	

	Аванси за нематеријална улагања	016		50.000
	Текући рачун	241		106.000
	За плаћене обавезе			
6)	Основна средства у припреми	026	120.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	24.000	
	Добављачи у земљи	435		144.000
	За извршену реконструкцију			
6а)	Грађевински објекти	022	120.000	
	Основна средства у припреми	026		120.000
	Пренос у употребу			
6б)	Добављачи у земљи	435	144.000	
	Текући рачун	241		144.000
	Плаћање обавеза			

Приликом куповине **половног** основног средства појављује се проблем правилног дефинисања вредности по којој се средство укњижава. При томе важе следећа правила:

- набавну вредност основног средства представља набавна вредност добијена од добављача, под условом да је позната и већа од садашње, а ако то није случај утврђује се проценом;
- садашња вредност треба да буде једнака стварно плаћеном износу (фактурна вредност плус зависни трошкови набавке);
- исправка вредности се добија као разлика између набавне и отписане вредности, што значи да се, по потреби, коригује на више или на ниже, у односу на отписану вредност добијену од добављача.

Примери:

1) Пољопривредно предузеће је купило полован трактор са следећим књиговодственим подацима добијеним од добављача: набавна вредност 14.000.000 динара, отписана вредност 4.000.000 динара, садашња вредност 10.000.000 динара. Трактор је купљен по садашњој вредности, зарачунат је и ПДВ од 20%.
2) Предузеће је купило половну приколицу за 120.000 динара, ПДВ је 20%. Према подацима добијеним од продавца набавна вредност приколице је 135.000 динара, а отписана 25.000 динара.
3) Претпоставимо да је приколица из претходног примера купљена за 100.000 динара, остали подаци су исти.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Постројења и опрема	023	14.000.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	2.000.000	
	Исправка вредности опреме	0294		4.000.000
	Добављачи у земљи	435		12.000.000
	За купљену опрему			
2)	Постројења и опрема	023	135.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	24.000	
	Исправка вредности опреме	0294		*15.000*
	Добављачи у земљи	435		144.000
	За купљену опрему			
3)	Постројења и опрема	023	135.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	20.000	
	Исправка вредности опреме	0294		35.000
	Добављачи у земљи	435		120.000
	За купљену опрему			

1.2.3. ВИШКОВИ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА И ПРИЈЕМ БЕЗ НАКНАДЕ

Вишкови основних средстава, као и пријем без накнаде (поклон), нису честа појава у пољопривредним предузећима, али се могу десити. Вишкови основних средстава констатују се пописом, редовним или ванредним. Потребно је извршити процену тог основног средства, према тржишној вредности истог или сличног основног средства, узимајући у обзир преостали корисни век употребе. Вишкови се књиже у корист „осталих прихода“, конто *674- Вишкови*.

Евентуални поклони (донације) основних средстава такође подлежу процени на бази тржишне вредности, било да се ради о новим или половним средствима. Књижење се такође врши преко „осталих прихода“, а прималац поклона је обвезник ПДВ-а, или пореза на пренос апсолутних права.

Примери:

1) Предузеће је примило трактор без накнаде (поклон) чија је набавна вредност 600.000 динара, а отписана 400.000 динара.
2) Пописом је на крају године утврђен вишак ситног инвентара у радионици са следећим процењеним вредностима:
   - набавна вредност..... 32.000 дин.
   - отписана вредност..... 18.000 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Постројења и опрема	023	600.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	40.000	
	Исправка вредности опреме	0294		400.000
	Остали непоменути приходи	679		200.000
	Добављачи у земљи	435		40.000
	За пријем без накнаде			
2)	Алат и инвентар са калкул. отписом	0250	32.000	
	Исправка вредности опреме	0294		18.000
	Вишкови	674		14.000
	За утврђени вишак ситн. инвентара			

1.2.4. РЕВАЛОРИЗАЦИЈА ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Ревалоризација представља усклађивање књиговодствене са стварном (тј. тржишном) вредношћу основних средстава. Ревалоризацију је неопходно спроводити у инфлаторним условима, како би се спречило обезвређивање имовине. Поступак обрачуна ревалоризације, према важећој професионалној и законској регулативи, зависи од одабраног модела вредновања основних средстава (модел набавне вредности и модел ревалоризације- *тачка 1.1*).

Ако се предузеће одлучи за **модел набавне вредности,** ревалоризација се врши само у условима хиперинфлације, при чему се сматра да је хиперинфлација наступила ако је кумулативна стопа инфлације за 3 године већа од 100%. У случају да наступи оваква ситуација, набавна и отписана вредност средстава ревалоризују се стопом инфлације. Нето ефекат ревалоризације, који представља ревалоризацију неотписане вредности, књижи се у корист ревалоризационих резерви (330). С обзиром да је вероватноћа наступања хиперинфлације према дефинисаним критеријумима мала, примери за овај метод се не приказују.

Процењивање основних средстава по **моделу ревалоризације** подразумева да се основна средства вреднују по фер (тржишној) вредности на дан састављања биланса. Утврђивањем, односно процењивањем тржишне вредности основних средстава, истовремено се врши и њихова ревалоризација. Процењена тржишна вредност представља ревалоризовану вредност средства. Ако се ради о редовном процењивању средстава, за потребе завршног рачуна, прво се изврши обрачун амортизације за ту годину, а потом усклађивање књиговодствене са тржишном (ревалоризованом) вредношћу. Нова ревалоризована вредност представљаће основицу за амортизацију тек на крају следеће године.

Свођење књиговодствене вредности основних средстава на фер вредност може се спровести на један од следећих начина:

1) пропорционалном корекцијом набавне вредности и исправке вредности, тако да садашња вредност буде једнака фер вредности, или
2) корекцијом само исправке вредности, при чему набавна вредност остаје непромењена, а исправка вредности се коригује.

Који метод ће се применити зависи од процењеног преосталог корисног века употребе средства, тј. да ли се задржава претходни век употребе или се мења.

Пример 1: Пропорционална корекција набавне и исправке вредности

Пољопривредно предузеће је на крају 2016. године извршило процену вредности трактора старог 7 година, при чему су познати следећи подаци:

1	Набавна вредност трактора	14.000.000
2	Редовни век употребе	10 година
3	Стопа амортизације	10%
4	Исправка вредности за 7 година (10% x 14000000 x 7)	9.800.000
5	Књиговодствена неотписана вредност (1 - 4)	4.200.000
6	Процењена фер (тржишна) вредност 31.12.2016. год.	**5.040.000**
7	Ревалоризациона резерва (6 - 5)	840.000

Утврђена фер (тржишна) вредност на крају шесте године коришћења већа је за 20% од садашње књиговодствене вредности (5040000/4200000 x 100 = 20%). Према овом методу усклађивања, пропорционално се коригује (у овом случају повећава) и набавна и исправка вредности, што је приказано у следећој табели:

1	Набавна вредност: 14.000.000 + 20% (2.800.000) =	16.800.000
2	Исправка вредности: 9.800.000 + 20% (1.960.000) =	11.760.000
3	Садашња вредност (1 - 2) =	5.040.000

Повећање вредности трактора треба прокњижити, како би књиговодствено стање одговарало стварном. Илустрације ради, прокњижена је и амортизација за следећу годину.

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Опрема	023	2.800.000	
	Исправка вредности опреме	0294		1.960.000
	Ревалоризационе резерве	330		840.000
	За извршену ревалоризацију			
1а)	Трошкови амортизације	540	1.680.000	
	Исправка вредн. постојења и опреме	0294		1.680.000
	Амортизација за 2016. годину			

Првобитно процењени корисни век употребе није промењен, остао је 10 година, а преостали 3 године. Разлика је у износу амортизације који ће бити већи у наредне 3 године, и износиће 1.680.000 дин./годишње (16.800.000 x 10% = 1.680.000 дин., 1.680.000 x 3 године = 5.040.000 дин. → садашња вредност).

Пример 2: Коригује се само исправка вредности

По овом методу набавна вредност се не мења. Исправка вредности се коригује (у овом примеру смањује), тако да се књиговодствена (садашња) вредност своди на утврђену фер вредност.

Подаци су исти као у претходном примеру. Да би се извршило усклађивање, потребно је исправку вредности трактора смањити за 840.000 динара, после чега је стање следеће:

Набавна вредност трактора	14.000.000
Исправка вредности: 9.800.000-840.000 =	8.960.000
Садашња вредност:	5.040.000

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
2)	Исправка вредности опреме	0294		(840.000)
	Ревалоризационе резерве	330		840.000
	За извршену ревалоризацију			
2а)	Трошкови амортизације	540	1.400.000	
	Исправка вредн. постојења и опреме	0294		1.400.000
	Амортизација за 2016. годину			

Набавна вредност је остала непромењена (14.000.000), док се садашња вредност повећала са 4.200.000 динара на 5.040.000 динара, односно изједначила се са фер вредношћу. Ово значи да је, уз непромењену стопу амортизације од 10%, корисни век употребе продужен за 0,8 година:

14.000.000 x 10% = 1400.000 дин./ годишње

5.040.000 / 1.400.000 = 3,6 година

Могуће је, и по овом методу, да се задржи првобитно утврђени век употребе од 10 година. Али, у том случају мора да се повећа стопа амортизације. Независно од тога који метод се примени, **садашња књиговодствена вредност увек ће бити иста**, тј. једнака фер вредности (5.040.000 дин.). Може се десити да утврђена фер вредност буде мања од неотписане књиговодствене вредности. У том случају се књижење врши на истим контима, само на супротним странама.

Примери за самосталан рад:

1) Пољопривредно предузеће је купило нов трактор за 1.000.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи.
2) Пољопривредно предузеће је купило линију за прераду грашка. Фактурна вредност износи 1.800.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Трошкови транспорта и монтаже износе од 30.000 динара, плус ПДВ 20%. Линија је пуштена у производњу. Исплаћене су све обавезе.
3) Предузеће је купило 5 хектара земљишта за 930.000 динара. Обрачунат је порез на пренос непокретности по стопи од 2,5%.

1) Купљен је полован комбајн за 2.400.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи. Према подацима добијеним од добављача, набавна вредност комбајна је 3.000.000 динара, а отписана 1.000.000 динара.
2) Претпоставимо да је комбајн из претходног примера купљен за 1.900.000 динара, остали подаци су исти.
3) Пољопривредно предузеће је на крају 2016. године извршило процену вредности камиона старог 6 година, при чему су познати следећи подаци:

Набавна вредност камиона	1.000.000
Редовни век употребе	10 година
Стопа амортизације	10%
Исправка вредности за 6 година	600.000
Књиговодствена неотписана вредност	400.000
Процењена фер (тржишна) вредност 31.12.2016. године	**480.000**

Извршити потребне обрачуне и књижења по првом методу (пропорционална корекција набавне и отписане вредности).

4) Сви подаци су исти као у претходном примеру, само треба применити други метод (набавна вредност се не мења, а коригује се само исправка вредности)

1.3. СМАЊЕЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Смањење основних средстава може наступити на следеће начине:
- продајом,
- расходовањем,
- уступањем без накнаде,
- констатовањем мањка и
- амортизацијом (*обрађена у тачки 4.5.4).*

1.3.1. ПРОДАЈА ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА

Основна средства предузеће користи у процесу репродукције за производњу готових производа и услуга, чијом продајом се потом остварују редовни приходи. С обзиром да се продаја основних средстава не сматра редовном активношћу предузећа, приходи који се остварују на овај начин спадају у групу „осталих“, а не редовних прихода.

Примери:

1) Продат је полован комбајн за 300.000 динара. На овај износ је зарачунат и ПДВ по општој стопи. Књиговодствени подаци су следећи:
   - набавна вредност..... 900.000 дин.
   - отписана вредност..... 600.000 дин.
   - садашња вредност..... 300.000 дин.
2) Продат је полован трактор за 150.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи. Књиговодствени подаци су следећи:
   - набавна вредност..... 500.000 дин.
   - отписана вредност..... 400.000 дин.
   - садашња вредност..... 100.000 дин.

   Купци су измирили своје обавезе.

3) Продата је половна дрљача за 150.000 динара, зарачунат је и ПДВ по општој стопи. Књиговодствени подаци су следећи:
   - набавна вредност..... 420.000 дин.
   - отписана вредност..... 220.000 дин.
   - садашња вредност..... 200.000 дин.
4) Продато је 10 приплодних крава за 1.300.000 динара. Зрачунат је ПДВ по посебној стопи од 10%. У време продаје, реална тржишна (фер) вредност продатих крава износила је 1.105.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Купци у земљи	204	360.000	
	Исправка вред. постројења и опреме	0294	600.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		60.000
	Постројења и опрема	023		900.000
	За продају основних средстава			
2)	Купци у земљи	204	180.000	
	Исправка вред. постројења и опреме	0294	400.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		30.000
	Постројења и опрема	023		500.000
	Добици од продаје осн. средстава	670		50.000
	За продају основних средстава			
2а)	Текући рачун	241	180.000	
	Купци у земљи	204		180.000
	За наплаћена потраживања			
3)	Купци у земљи	204	180.000	
	Исправка вред. постројења и опреме	0294	220.000	
	Губици по основу прод. осн. средстава	570	50.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		30.000
	Постројења и опрема	023		420.000
	За продају основних средстава			
4)	Купци у земљи	204	1.430.000	
	Обавезе за ПДВ по посеб. стопи	471		130.000
	Добици од продаје основног стада	6711		195.000
	Говеда- краве	0320		1.105.000
	За продају основних средстава			

1.3.2. РАСХОДОВАЊЕ, МАЊКОВИ И УСТУПАЊЕ БЕЗ НАКНАДЕ

Предузећа могу да расходују основна средства због њихове техничке превазиђености, нефункционалности, промене производног програма и сл. Ако се врши евентуална накнадна продаја расходованог средства, неопходно је обрачунати и ПДВ на продајну вредност. Мањкови се констатују пописом, а књиже се на терет одговорног лица или на терет расхода предузећа. Код мањкова и уступања основних средстава без накнаде, такође се мора обрачунати ПДВ на неотписану вредност.

Примери:

1) Расходован је канцеларијски намештај чија је набавна вредност 210.000 дин. Намештај је отписан у целини.
2) Расходована је машина чија је набавна вредност 200.000 динара, а отписана 150.000 динара.

3) Предузеће је расходовало трактор набавне вредности 10.000.000 динара и отписане 9.000.000 динара. Вредност остатака расходованог трактора износи 700.000 динара.
4) Инвентарисањем је утврђено да недостаје једна машина бушилица. Набавна вредност машине је 80.000 динара, а отписана 50.000 динара. Мањак се књижи на терет одговорног лица, које је уплатило мањак у готовом. Обрачунат је и ПДВ по општој стопи (80.000 – 50.000 = 30.000 x 20% = 6.000 дин.).
5) Претпоставимо да се мањак из претходног примера књижи на терет предузећа.
6) Уступљен је без накнаде сетвоспремач, чија је набавна вредност 250.000 динара а отписана 110.000 динара. ПДВ је 20%. Уз машину се уступа и део кредита који је коришћен за њену набавку у износу од 40.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Исправка вред. постројења и опреме	0294	210.000	
	Постројења и опрема	023		210.000
	Расходовање опреме			
2)	Исправка вред. постројења и опреме	0294	150.000	
	Губици по основу расходовања опреме	570	50.000	
	Постројења и опрема	023		200.000
	Расходовање опреме			
3)	Исправка вред. постројења и опреме	0294	9.000.000	
	Губици по основу расходовања	570	300.000	
	Резервни делови	102	700.000	
	Постројења и опрема	023		10.000.000
	За расходовање опреме			
4)	Потраживања од запослених	221	36.000	
	Исправка вред. постројења и опреме	0294	50.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		6.000
	Постројења и опрема	023		80.000
	За мањак опреме			
4а)	Благајна	243	36.000	
	Потраживања од запослених	221		36.000
	За уплату у готовом			
5)	Мањкови	574	36.000	
	Исправка вред. постројења и опреме	0294	50.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		6.000
	Постројења и опрема	023		80.000
	За мањак опреме			
6)	Капитал	300	128.000	
	Дугорочни кредит	414	40.000	
	Исправка вред. постројења и опреме	0294	110.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		28.000
	Постројења и опрема	023		250.000
	За уступање без накнаде			

Примери за самосталан рад:

1) Продат је полован плуг за 70.000 динара. На овај износ је зарачунат и ПДВ по општој стопи. Књиговодствени подаци су следећи: набавна вредност 190.000

динара, отписана вредност 140.000 динара. Плаћање је извршено меницом номиналне вредности 90.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

2) Претпоставимо да је плуг из претходног примера продат за 95.000 динара, и да је извршено плаћање преко текућег рачуна. Остали подаци су исти.
3) Продато је 100 приплодних крмача за 1.800.000 дин. Зарачунат је ПДВ по посебној стопи од 10%. У време продаје, реална тржишна (фер) вредност продатих крмача износила је 1.900.000 дин.
4) Расходована је опрема у радионици чија је набавна вредност 176.000 динара а отписана 169.000 динара.
5) Предузеће је расходовало трактор чија је набавна вредност 700.000 динара, а отписана 400.000 динара. Вредност остатака расходованог трактора износи 110.000 динара.
6) Инвентарисањем је утврђено да недостаје један компјутер, чија је набавна вредност 100.000 динара, а отписана 50.000 динара. Мањак се књижи на терет предузећа.
7) Уступљена је без накнаде приколица набавне вредности 140.000 динара и отписане 90.000 динара. Обрачунат је и ПДВ по општој стопи. Уз машину се уступа и део кредита који је коришћен за њену набавку у износу од 30.000 дин.

1.4. БИОЛОШКА ОСНОВНА СРЕДСТВА

У складу са МРС 41– *Пољопривреда*, биолошка средства су живе животиње и биљке. Треба правити разлику између основних (вишегодишњих) и обртних биолошких средстава. Основна биолошка средства евидентирају се на рачунима 030-Шуме, 031-Вишегодишњи засади и 032-Основно стадо.

Биолошка средства се вреднују (билансирају) по фер (поштеној) вредности умањеној за процењене трошкове продаје. Фер вредност представља тржишну вредност на референтном активном тржишту. Ако се фер вредност не може поуздано утврдити, јер не постоји активно тржиште, а алтернативни начини процене нису довољно поуздани, биолошка средства се вреднују по набавној вредности (односно цени коштања) умањеној за кумулирану исправку вредности. То је углавном случај са новоподигнутим вишегодишњим засадима, који се почетно вреднују по укупним трошковима (цени коштања), што је показано у *тачки 1.4.1.*

С обзиром да се биолошка средства примарно вреднују по фер вредности, то значи да се не врши њихово амортизовање, већ се књиговодствена вредност проценом своди на фер (тржишну) вредност. Међутим, у случају када се биолошка средства вреднују по набавној вредности, јер не постоји могућност поузданог утврђивања фер вредности, амортизација ових средстава редовно се обрачунава и књижи.

1.4.1. ВИШЕГОДИШЊИ ЗАСАДИ

У вишегодишње засаде спадају воћњаци, виногради, хмељарници, декоративно и брзорастуће дрвеће. Вредност пољопривредног земљишта на коме се засад налази, не укључује се у вредност засада, већ се исказује посебно *020– Земљиште*.

У пољопривреди се најчешће у сопственој режији подижу вишегодишњи засади, односно узгаја основно стадо. У том случају се основна средства почетно вреднују

по цени коштања (набавка садница, трошкови рада, коришћења механизације, неге, заштите, подизања наслона итд.). Обично се у класи 9 отвара одговарајуће место трошкова на коме се евидентирају сви трошкови настали у току подизања вишегодишњег засада. По окончању подизања засада врши се његово активирање, задуживањем основног конта вишегодишњих засада.

Пример *подизања вишегодишњег засада:*

Пољопривредно предузеће подиже засад јабука у сопственој режији. Укупни трошкови који су настали у току периода подизања износе 7.530.000 динара, што показује збир конта места трошкова *975- Подизање засада јабука*, које је за ове потребе отворено у оквиру слободне групе 97. Период подизања је завршен и треба извршити активирање (укњижавање) новог основног средства.

975-Подизање засада јабука

	3700000
	1220000
	480000
	150000
	880000
	650000
	450000
Σ	**7.530.000**

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Вишегодишњи засади	031	7.530.000	
	Приходи од активирања учинака за сопствене потребе	621		7.530.000
	Пуштање воћњака у експлоатацију			
1а)	Трошкови продатих производа	980	7.530.000	
	Подизање засада јабука	957		7.530.000
	Затварање МТ у погонском књиговодству			

Може се приметити да је књиговодствени поступак сличан књижењу завршетка било које друге производње, односно продаје производа. Уместо конта купаца појављује се конто 031, а уместо прихода од продаје (614) конто 621. Промена *1а)* представља затварање места трошкова у погонском књиговодству, о чему се више говори у *тачки 4.7*.

Приликом утврђивања фер вредности обрачунавају се сви видови смањења и повећава вредности засада, што се илуструје кроз следеће примере:

1) Пољопривредно предузеће је било принуђено да, због сушења, посече 200 стабала кајсије у вредности од 600.000 динара.
2) Приликом пописа на крају године, утврђен је прираст дрвне масе засада ораха у вредности од 520.000 динара.
3) Купљен је виноград за 6.700.000 динара, од чега се на вредност земљишта односи 2.300.000 динара. По решењу надлежног пореског органа извршен је обрачун и књижење пореза на пренос непокретности (земљишта), по стопи од 2,5% (2.300.000 х 2,5% = 57.500 дин; 2.300.000+57.500 = 2.357.500 → укупна вредност земљишта). Све обавезе су измирене.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Обезвређивање биолошких средстава	580	600.000	
	Вишегодишњи засади	031		600.000
	За штету услед суше			
2)	Вишегодишњи засади	031	520.000	
	Приходи од усклађивања вредности биолошких средстава	680		520.000
	Утврђивање прираста дрвета			
3)	Вишегодишњи засади	031	4.400.000	
	Земљиште пољопривредно	020	2.357.500	
	Обавезе за порезе, царине и др. дажбине	482		57.500
	Добављачи у земљи	435		6.700.000
	За купљени виноград			
3а)	Обавезе за порезе, царине и др. дажбине	482	57.500	
	Добављачи у земљи	435	6.700.000	
	Текући рачун	241		6.757.500
	За плаћене обавезе			

1.4.2. Основно стадо

Основно стадо представља специфичну врсту основних средстава карактеристичну за пољопривредна предузећа. Обухвата радну, приплодну и спортску стоку, укључујући и сточни подмладак. Стока у тову представља обртно стадо, односно обртна средства предузећа.

Неопходно је детаљно пратити све промене основног стада у току обрачунског периода. Повећање вредности основног стада настаје по основу: набавке, приплода (телад, прасад, јагњад итд.), превођења из других категорија, прираста (повећање тежине), пораста цена и вишкова по попису. Смањење вредности основног стада може наступити услед: продаје, угинућа, принудног клања, превођења у другу категорију или тов, смањења цена стоке и мањкова по попису.

Евиденција о основном стаду је доста обимна и детаљна. Неопходно је одвојено пратити не само поједине врсте стоке, већ и поједине категорије у оквиру њих (нпр. телад до 2 месеца, телад до 6 месеци, јунице 6-12 месеци, јунице 12-24 месеца, краве музаре). Основну оперативну евиденцију представљају **„листови стоке“** на којима се детаљно бележе сви натурални и вредносни подаци о почетном стању, улазу и излазу по појединим категоријама у току године. Такође је неопходно у погонском књиговодству, на посебним местима трошкова, одвојено пратити трошкове настале у вези са појединим врстама и категоријама стоке (храна, простирка, лекови, рад, услуге итд.).

На основу података из „листова стоке“ саставља се образац **„обрт стада“** који, поред осталог, служи за обрачун прираста основног стада. Прираст одређене категорије стоке у току посматраног периода, представља повећање масе, односно вредности, које је резултат сопствене производње. Неопходно је, дакле, раздвојити повећање вредности основног стада по основу набавке, од повећања које је резултат сопствене производње (прираст).

Обрт стада и обрачун прираста проучавају се у оквиру предмета „Организација сточарске производње“ и „Калкулације у пољопривреди“, док је овде у првом плану

књиговодствено обухватање прираста. У наставку се даје пример обрачуна и књижења прираста.

Табела 3. *Обрт стада за период _____ године „Краве“*

Категорија стоке: **Краве**	Број грла	Просечна теж. (kg/гр.)	Укупна тежина (kg)	Цена (RSD/kg)	Износ
1	2	3	4 (2x3)	5	6 (4x5)
1. Стање на почетку године	80	580,0	46.400	130	6.032.000
2. Преведено из друге категорије	20	500,0	10.000	210,0	2.100.000
А) УЛАЗ (1+2)	100	564,0	56.400		8.132.000
3. Продато	25	585,0	14.625	135	1.974.375
4. Угинуће	1	580,0	580	145	84.100
5. Стање на дан 31.12	74	590,0	43.660	150	6.549.000
Б) ИЗЛАЗ (3+4+5)	100	588,7	58.865		8.607.475
В) РАЗЛИКА (Б-А)			**2.465**		**475.475**
6. Вредност прираста: 2.465 kg x 150 РСД / kg =					369.750
7. Разлика по основу промене цена (В - 6)					105.725

За обрачун продаје и угинућа *(редови 3 и 4)* користе се тржишна (фер) цена стоке. Стање по попису вредновано је по тржишној цени грла у моменту пописа, која износи 150,00 дин./кг.

Укупно повећање вредности основног стада по основу сопствене производње од 475.475 динара (*ред В*) треба разграничити на:

1) део који се односи на повећање масе стоке, тј. прираст *(ред 6:* **369.750 дин.** *)* и
2) део који је резултат раста цена стоке у посматраном периоду (*ред 7*: 475.475 – 369.750 = **105.725** дин.).

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Основно стадо – краве	0323	369.750	
	Приходи по основу прираста – краве	6213		369.750
	Утврђен прираст – краве			
1а)	Основно стадо – краве	0323	105.725	
	Приходи од усклађивања вредности- краве	680		105.725
	Усклађивање вредн. осн. стада – краве			
1б)	Трошкови продатих производа	980	295.800	
	Производња млека – краве	9340		295.800
	Трошкови настали по основу прираста			

Прираст основног стада представља улагање у основно стадо путем активирања сопствених учинака, односно инвестиције у сопственој режији. Наспрам прираста стоје и одговарајући трошкови настали у његовој производњи, а који су евидентирани на конту МТ *9340-Производња млека-краве*. У овом примеру је претпостављено да трошкови прираста износе 295.800 динара, што је прокњижено у промени *1б)*. Цена коштања прираста утврђује се у поступку израде калкулације, односно раздвајања укупних трошкова на поједине производе, што је објашњено у *тачки 4.7.2.*

У претходном дневнику су књижене само промене које се непоредно односе на прираст. Подразумева се да је неопходно књижити и све друге промене које се тичу улаза и излаза из сваке појединачне категорије стоке, укључујући и крајњи салдо,

односно затварање конта. Примери ових промена дају се у наставку, а овде су ради илустрације приказане само на „Т“ конту *0323-Основно стадо-краве*. После спроведених свих књижења стање на овом конту је следеће:

0323 – Краве			
Стање 01.01.	6.032.000	1.974.375	Продато
Пренесено из јун.	2.100.000	84.100	Угинуло
Прираст	369.750	6.549.000	Попис 31.12.
Разлика у цени	105.725		
Σ	**8.607.475**	**8.607.475**	

Табела 4. *Обрт стада за период _____ године „Јунице 12-24 месеци“*

Категорија стоке: **Јунице 1-2 године**	Број грла	Просечна теж. (kg/гр)	Укупна теж. (kg)	Цена (RSD/kg)	Износ
1	2	3	4 (2x3)	5	6 (4x5)
1. Стање на почетку године	70	400,0	28.000	230,0	6.440.000
2. Купљено	10	380,0	3.800	215,0	817.000
3. Пренесено из друге категорије	15	230,0	3.450	230,0	793.500
А) УЛАЗ (1+2+3)	95	371,1	35.250		8.050.500
4. Продато	20	410,0	8.200	205,0	1.681.000
5. Пренесено у другу категорију	20	500,0	10.000	228,4	2.283.830
6. Принудно клање	5	420,0	2.100	200,0	420.000
7. Стање на дан 31.12.	50	403,0	20.150	180,0	3.627.000
Б) ИЗЛАЗ (4+5+6+7)	95	425,8	40.450		8.011.830
В) РАЗЛИКА (Б-А)			**5.200**		**-38.670**
8. Вредност прираста: 5.200 kg x 180 РСД/kg =					936.000
9. Разлика по основу промене цена (В - 8)					-974.670

За обрачун превода у вишу категорију *(ред 5),* из категорије „*јунице 12-24 месеци“* користи се просечна пондерисана цена улаза у ту категорију. Ова цена се добија на основу података о укупном улазу (*ред А*), на следећи начин: 8.050.500 / 32.250 = **228,4** дин./кг. При том се претпоставља да се улаз и излаз одвијају углавном равномерно у току посматраног периода.

Може се десити да дође до смањења вредности основног стада у посматраном периоду, као што је случај са категоријом *„Јунице 12-24 месеци“* у овом примеру. У том случају се спроводе супротна књижења. Одређени прираст у току године је остварен (936.000 дин.), али је под утицајем пада тржишних цена стоке (-974.670 дин.) дошло до смањења укупне вредности основног стада (-38.670 дин.).

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Основно стадо - јунице од 1-2 године	0321	936.000	
	Приходи по основу прираста – јунице	6213		936.000
	Утврђен прираст - јунице од 1-2 године			
1а)	Обезвређивање биолошких средстава	580	974.670	
	Основно стадо - јунице од 1-2 године	0321		974.670
	Усклађивање вредн. осн. стада – јунице			
1б)	Трошкови продатих производа	980	748.800	
	Производња млека – јунице	9341		748.800
	Трошкови настали по основу прираста			

0321 - Јунице од 1-2 године

Стање 01.01.	6.440.000	1.681.000	Продато
Преведено	793.500	2.283.830	Преведено
Купљено	817.000	420.000	Принудно клање
Прираст	936.000	3.627.000	Попис 31.12.
Разлика у цени	-974.670		
Σ	**8.011.830**	**8011830**	

У наставку се даје још карактеристичних ***примера*** за промене стања основног стада:

1) Приплођено је 10 телади, укупне тежине 400 килограма. Тржишна (фер) вредност приплођене телади износи 80.000 динара.
2) У току одређеног временског периода извршен је превод између појединих категорија основног стада, са следећим подацима:
   - из „телади до 6 месеци“ у „јунице до 1 године“: 1.000 кг по просечној пондерисаној цени од 150 дин./кг= 150.000 дин. Обрачуном је утврђен сразмерни део трошкова од почетка године у износу од 30.000 динара.
   - из јуница у краве: 4.400 кг по просечној пондерисаној цени од 110 дин./кг = 484.000 дин. Обрачуном је утврђен сразмерни део трошкова од почетка године у износу од 79.000 динара.
3) Купљене су две краве за 340.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ од 10%.
4) Продате су три краве укупне тежине 1.500 кг, по цени од 120 дин./кг, што укупно износи 180.000 динара. Зарачунат је ПДВ по посебној стопи. У моменту продаје тржишна цена крава била је 130 дин./кг, односно укупно 195.000 динара за 1.500 кг.
5) Угинула је крава тешка 580 кг, што по тржишној цени од 130 дин./кг износи 75.400 динара. Осигуравајућа организација је признала 60.000 динара, а остатак се књижи на терет предузећа.
6) Укупно повећање вредности основног стада приплодних крмача износи 500.000 динара, од чега се на прираст односи 300.000 динара, а остатак је резултат повећања тржишних цена. Цена коштања прираста је 400.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Основно стадо- телад	0320	80.000	
	Приходи од активирања учинака	621		80.000
	За приплођену телад			
1а)	Трошкови продатих производа	980	80.000	
	Производња млека- телад	9340		80.000
	Књижење завршетка п-ње у кл. 9			
2)	Јунице до 1 године	0321	150.000	
	Телад до 6 месеци	0320		150.000
	За превод између категорија			
2а)	Производња млека- јунице	9341	30.000	
	Производња млека- телад до 6 месеци	9340		30.000
	Књижење дела трошкова у кл. 9			
2б)	Основно стадо- краве	0323	484.000	
	Основно стадо- јунице	0321		484.000
	За превод између категорија			
2)	Производња млека- краве	9343	79.000	
	Производња млека- јунице	9341		79.000
	Књижење дела трошкова у кл. 9			

3)	Основно стадо- краве	0323	340.000	
	ПДВ у улазним факт.- посебна стопа	271	34.000	
	Добављачи у земљи	435		374.000
	За приплођену телад			
4)	Купци у земљи	204	162.000	
	Губици од продаје биолоших средстава	571	18.000	
	Основно стадо- краве	0323		165.000
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		15.000
	За продате краве			
5)	Потраживања за накнаду штета	228	60.000	
	Губици од расходовања биолош. средстава	571	11.500	
	Основно стадо- краве	0323		71.500
	За угинуле краве			
6)	Основно стадо- крмаче	0328	700.000	
	Приходи од активирања учинака	621		500.000
	Приходи од усклађивања осн. стада	680		200.000
	За обрачун прираста			
6а)	Трошкови продатих производа	980	400.000	
	Производња прасади - крмаче	9348		400.000
	Књижење трошкова прираста у кл. 9			

Основно стадо примарно се вреднује по фер (тржишној) вредности, што значи да се **амортизација** не обрачунава. Фер вредност основног стада није проблем утврдити, јер су цене стоке углавном познате. За те потребе се могу користити и подаци СТИПС-а (Систем тржишних информација пољопривреде Србије), који су увек доступни на интернету. Ипак, ако се основно стадо вреднује по набавној вредности (због тога што се не може поуздану утврдити фер вредност или из било којих других разлога), онда се амортизација редовно обрачунава и књижи.

Кланична вредност основног стада је врло значајна, па се мора узети у обзир код утврђивања основице за амортизацију. Основицу за обрачун амортизације чини разлика између набавне и кланичне вредности стоке на крају века коришћења. За сточни подмладак, односно основно стадо у подизању, амортизација се не обрачунава.

Пример:

1) Предузеће је обрачунало амортизацију крава у износу од 100.000 динара, и приплодних оваца у износу од 50.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови амортизације	540	150.000	
	Исправка вредности крава	03933		100.000
	Исправка вредности оваца	03936		50.000
	За обрачунати амортизацију			
1а)	Производња млека- краве	9340	100.000	
	Производња млека и јагњади- овце	9346	50.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		150.000
	Књижење завршетка п-ње у кл. 9			
	Напомена: *Промена 1а) се односи на пренос трошкова на МТ у погонско књиговодство (II фаза књижења трошкова), о чему се детаљо говори у тачки 4.5.*			

1.5. ДУГОРОЧНИ ФИНАНСИЈСКИ ПЛАСМАНИ И ПОТРАЖИВАЊА

Дугорочни финансијски пласмани представљају посебан облик сталне имовине у коју предузећа инвестирају са циљем остваривања прихода (дивиденде, камате, учешће у добити и сл.), или/и управљачких права. Могу настати и конверзијом потраживања у чешће у капиталу, заједничким оснивањем предузећа, поделом предузећа и сл.

Примери:

1) Предузеће „Аграр“ на основу одлуке о улагању у капитал зависног друштва врши испоруку машине чија је тржишна вредност 500.000 динара, плус ПДВ по општој стопи.
2) Предузеће је нову машину прибавило са намером да је уложи као неновчани улог у зависно друштво. Вредност машине је 1.000.000 динара, ПДВ по општој стопи.
3) Предузеће „Аграр“ је 31.12.2016. унапред обрачунало припадајући део камате за 2016. годину у износу од 40.000 динара (10% x 1.200.000 x 4/12).
4) Предузеће «Аграр» са још једним пољопривредним предузећем оснива ново предузеће под називом «Ратар». Према уговору, предузеће «Арар» је уложило складиште (чија је набавна вредност 500.000 динара а отписана 100.000 динара) и још 1.000.000 динара у виду новчаног улога.
5) Прокњижити претходну промену код предузећа «Ратар».
6) Предузеће „Аграр“ је купило 50 обичних акција предузећа „Панонка“, по цени од 10.000 дин., што укупно износи 500.000 дин. После одређеног времена, продато је 20 акција по цени од 9.000 динара.
7) Претпоставимо да су акције из претходног примера продате по цени од 11.000 дин.
8) Предузеће „Аграр“ је купило благајнички запис „Војвођанске банке“ за 220.000 динара, који гласи на износ од 300.000 дин., са роком доспећа од 18 месеци. По истеку рока доспећа благајнички запис је наплаћен.
9) Предузеће „Аграр“ је одобрило и уплатило зајам предузећу „Сточар“ у износу од 240.000 динара. Уговорена је и камата од 10% годишње, рок враћања је две године, отплата се врши у кварталним ануитетима. Предузеће „Сточар“ је вратило први ануитет у износу од 36.000 динара, од чега се на камату односи 6.000 динара.
10) Предузеће „Аграр“ је склопило уговор са својим дужником, предузећем „Панонка“, да део својих ранијих потраживања у износу од 170.000 динара конвертује у учешће у капиталу „Панонке“.
11) Прокњижити претходну промену код предузећа „Панонка“.
12) Предузеће је на крају године извршило обрачун продаје на дугорочни робни кредит и утврдило да износ од 1.000.000 динара представља приход од продаје, ПДВ се обрачунава по општој стопи. Истовремено предузеће је приход од камате унапред наплатило у износу од 100.000 динара.

Књижење у дневнику, предузећа „Аграр“:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Учешће у капиталу зависних правних лица	040	600.000	
	Опрема	023		500.000
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		100000
	Улагање опреме у капитал повезаног др.			

2)	Постројења и опрема намењени продаји	146	1.000.000	
	ПДВ у примљеним фактурама (20%)	270	200000	
	Добављачи у земљи	435		1.200.000
	Улагање опреме као неновчаног улога			
3)	Остала АВР	289	40.000	
	Приходи од камате	662		40.000
	По обрачуну камате			
4)	Учешћа у капиталу других прав. лица	042	1.400.000	
	Исправка вредности објеката	0294	100.000	
	Грађевински објекти	022		500.000
	Текући рачун	241		1.000.000
	Заједничко оснивање предузећа			
5)	Грађевински објекти	022	500.000	
	Текући рачун	241	1.000.000	
	Исправка вредности објеката	0293		100.000
	Удели друштава са огран. одговорн.	301		1.400.000
	За оснивачки улог			
6)	Обичне акције	046	500.000	
	Текући рачун	241		500.000
	За купљене акције			
6а)	Текући рачун	241	180.000	
	Губици по основу продаје ХОВ	572	20.000	
	Обичне акције	046		200.000
	За продате акције			
7)	Текући рачун	241	220.000	
	Обичне акције	046		200.000
	Добици по основу продаје ХОВ	672		20.000
	За продате акције			
8)	Благајнички запис са роком преко 1 год.	0464	300.000	
	Исправка вредно. благајничког записа	0496		80.000
	Текући рачун	241		220.000
	За купљени запис			
8а)	Текући рачун	241	300.000	
	Исправка вредн. благајничког записа	0496	80.000	
	Благајн. запис са роком преко 1 год.	0464		300.000
	Приходи од камата	662		80.000
	За продати запис			
9)	Дугорочни кредити у земљи	0450	240.000	
	Текући рачун	241		240.000
	Одобрен и уплаћен дугорочни зајам			
9а)	Текући рачун	241	36.000	
	Дугорочни кредити у земљи	0450		30.000
	Приходи од камата	662		6.000
	За враћени ануитет зајма			
10)	Учешће у капиталу других предузећа	042	1.700.000	
	Купци у земљи	204		1.700.000
	За конверзију потраживања			
11)	Добављачи у земљи	435	1.700.000	
	Обавезе које се могу конверт. у капитал	410		1.700.000
	За конверзију дуговања			
11а)	Обавезе које се могу конвертова у капитал	410	1.700.000	
	Удели друштва са ограничен. одговорношћу	301		1.700.000
	За конверзију дуговања			
12)	Купци у земљи	204	200.000	

	Потраж. по основу продаје на робни кредит	052	1.100.000	
	Приходи од продаје	614		1.000.000
	Унапред наплаћени приходи	491		100.000
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		200.000
	Продаја на робни кредит			

Према нашим законским прописима, класичне кредите могу давати само банке и сличне финансијске институције, али не и предузећа. Предузећа, међутим, могу одобравати зајмове, који се мање или више разликују од кредита. За разлику од кредита, уговор о зајму не мора бити у писаној форми, зајмови могу бити уговорени и у натури, камата може али не мора бити уговорена и др.

Примери за самосталан рад:

1) Пољопривредно предузеће подиже засад кајсија у сопственој режији. Укупни трошкови који су настали у току трогодишњег периода подизања износе 7.000.000 динара. Период подизања је завршен и треба извршити активирање (укњижавање) новог основног средства.
2) Купљен је воћњак за 9.000.000 динара, од чега се на вредност земљишта односи 2.500.000 динара.
3) Услед екстремне суше пољопривредно предузеће је било принуђено да због сушења посече 30 стабала ораха, у вредности од 900.000 дин.
4) Приплођено је 20 телади, укупне тежине 860 килограма. Тржишна цена приплођене телади је 150 дин./кг, што укупно износи 129.000 динара.
5) У току одређеног временског периода извршен је превод између појединих категорија основног стада, са следећим подацима:
   - из телади у приплодне јунице: 12 комада, укупне масе 500 кг по просечној пондерисаној цени од 150 дин./кг;
   - из јуница у краве: 5 грла, укупне масе 2.000 кг по просечној пондерисаној цени од 100 дин./кг.
6) Продате су две краве укупне тежине 1.100 кг, по цени од 100 дин./кг, плус ПДВ по посебној стопи. У моменту продаје, просечна фер цена крава износила је 120 дин./кг.
7) Угинула је крава тешка 500 кг, што по тржишној цени од 120 дин./кг износи 60.000 динара. Осигуравајућа организација је признала 45.000 динара, а остатак се књижи на терет предузећа.
8) Укупно повећање вредности основног стада приплодних крава износи 400.000 динара, од чега се на прираст односи 300.000 динара, а остатак је резултат повећања тржишних цена. Цена коштања прираста је 280.000 дин.
9) Предузеће „Панонија“ је купило 200 обичних акција предузећа „Слога“, по цени од 1.000 динара. После одређеног времена, продато је 100 акција по цени од 970 динара.
10) Претпоставимо да су акције из претходног примера продате по 1100 динара.
11) Предузеће „Панонија“ је одобрило и уплатило зајам предузећу „Војводина“ у износу од 480.000 динара. Уговорена је и камата од 10% годишње, рок враћања је две године, отплата се врши у кварталним ануитетима. Предузеће „Војводина“ је вратило први ануитет у износу од 72.000 динара, од чега је камата 12.000 динара.
12) Предузеће „Панонија“ је склопило уговор са својим дужником, предузећем „Повртар“, да део својих ранијих потраживања у износу од 220.000 динара конвертује у учешће у капиталу „Повртара“.
13) Прокњижити претходну промену код предузећа „Повртар“.

2) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ НАБАВКЕ МАТЕРИЈАЛА РЕЗЕРВНИХ ДЕЛОВА И СИТНОГ ИНВЕНТАРА

Предузећа самостално одлучују да ли ће залихе материјала у току године евидентирати у:

1) **финансијском** књиговодству (група 10) или
2) **погонском** књиговодству (конто 910).

Евиденција у погонском књиговодству захтева више књиговодствених ставова приликом набавке материјала, али мање приликом трошења (издавања) материјала. При том, треба имати у виду да је трошење материјала знатно чешћа пословна промена у пољопривредним предузећима. У практикуму се равноправно третирају оба начина евиденције, исте промене се књиже и у финансијском и у погонском књиговодству.

Књиговодствено обухватање набавке материјала може се вршити по:

- **стварним** набавним ценама, и по
- **планским** набавним ценама.

Планске цене имају предност не само у погледу ажурности, већ и са контролно-управљачког аспекта. Само књижење је нешто компликованије јер подразумева посебан обрачун и књижење одступања од планских цена. У практикуму се приказују књижења за обе врсте цена. Предузећа са развијенијим управљачким рачуноводством предност ће дати евиденцији материјала по планским ценама, и то у погонском књиговодству.

2.1. КЊИЖЕЊЕ МАТЕРИЈАЛА ПО СТВАРНИМ НАБАВНИМ ЦЕНАМА

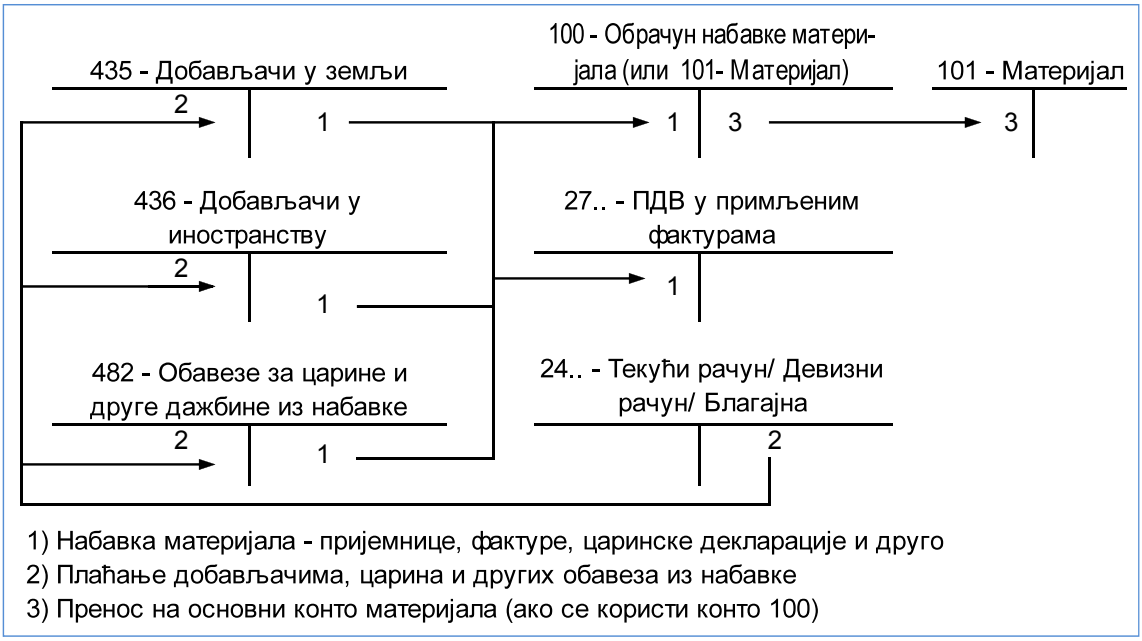
Набавну вредност материјала чини вредност по фактури добављача и сви зависни трошкови набавке (царине, осигурање, утовар, истовар, превоз и др.). У набавну вредност материјала не улази ПДВ исказан у улазним фактурама добављача.

На рачунима групе *10–Залихе материјала*, исказују се залихе материјала, резервних делова, алата и инвентара који се у целини отписује у обрачунском периоду.[10] Методолошки поступак књиговодственог обухватања набавке, издавања и других промена стања, исти је за све врсте залиха у оквиру ове групе конта. Сходно томе, у практикуму се њихово књижење објашњава и приказује заједно.

2.1.1. У ФИНАНСИЈСКОМ КЊИГОВОДСТВУ

На конту *100-Обрачун набавке материјала* „сакупљају“ се сви трошкови набавке, који се потом прекњижавају на основни конто (101,102,103/100). Рачун 100 се не мора користити, поготову код једноставнијих набавки, које немају већи број фактура. У том случају књижење се врши непосредно на терет основног рачуна материјала (101/ 435, 271).

[10] Правилник о контном оквиру и садржини рачуна за привредна друштва и задруге, члан 8, Службени гласник РС, бр. 11/06.



Шема 4. *Набавка материјала по* ***стварним*** *ценама - у* ***финансијском*** *књиговодству*

Уколико се ради о компликованијој набавци, са већим бројем добављача и обимнијом документацијом, може се саставити калкулација трошкова набавке материјала.

Примери:

1) Добављач из иностранства испоручио је предузећу минерално ђубриво уз следеће трошкове набавке:

Табела 5. *Калкулација набавке материјала*

Ред. бр.	О П И С	Количина (t)	Цена (дин./t)	Износ (дин.)
1	Urea	5	30.000	150.000
2	Царина			50.000
3	Трошкови превоза			60.000
4	Осигурање			10.000
5	Шпедитерски трошкови			3.000
I)	**Свега набавна вредност (1 до 5)**			**273.000**
6	Набавна цена по тони (**I** : 10 t)			27.300
7	ПДВ на ђубриво - 10% (1 x 0,10)		10%	15.000
8	ПДВ на услуге превоза шпедиције -20% (3+5) x 0,20		20%	12.600
II)	**УКУПНИ ТРОШКОВИ НАБАВКЕ (I+7+8)**			**300.600**

Књижење на „Т“ контима:

4360 - Добављачи у иностранству "А"		100 - Обрачун набавке материјала		101- Материјал-основни	
	165.000 1)	1) 273.000	273.000 2)	2) 273.000	
4361 - Добављачи у иностранству "Б"		**270 - ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа**		**271 - ПДВ у примљеним фактурама - посебна**	
	72.000 1)	1) 12.600		1) 15.000	

482 - Обавезе за царине и друге		4362 - Добављачи у иностранству "В"		4363 - Добављачи у земљи "Г"	
	50.000 1)		3.600 1)		10.000 1)

2) Купљено је семе (основни материјал) чија је вредност по фактури добављача 215.000 динара. На тај износ зарачунат је ПДВ по посебној стопи. За извршени превоз материјала добијена је фактура превозника на износ од 15.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.
3) Пољопривредно предузеће је купило саднице крушака за 120.000 динара, на шта је обрачунат ПДВ по посебној стопи. Трошкови превоза, утовара и истовара плаћени су у кешу у износу од 22.000 динара, плус ПДВ 20%. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.
4) Предузеће је набавило помоћни материјал у вредности од 30.000 динара, плус ПДВ 20%. Исти добављач је испоставио фактуру за превоз на 5.000 динара, плус ПДВ 20%. Материјал је примљен у складиште по стварној набавној цени.
5) Купљени су резервни делови за 25.000 динара, плус ПДВ 20%. Прокњижити набавку материјала по стварној набавној цени.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Обрачун набавке материјала	100	273.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	12.600	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	15.000	
	Добављач "А"	4360		165.000
	Добављач "Б"	4361		72.000
	Добављач "В"	4362		3.600
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		50.000
	Калкулација набавке материјала			
1а)	Материјал - основни	1010	273.000	
	Обрачун набавке	100		273.000
	За набављено минерално ђубриво			
2)	Обрачун набавке материјала	100	230.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	3.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	21.500	
	Добављач "А"	4350		236.500
	Добављач "Б"	4351		18.000
	Калкулација набавке материјала			
2а)	Материјал - основни	1010	230.000	
	Обрачун набавке	100		230.000
	За набављено семе			
3)	Обрачун набавке материјала	100	142.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	4.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	12.000	
	Добављачи у земљи	435		132.000
	Благајна	243		26.400
	Калкулација набавке материјала			

3а)	Материјал - основни	1010	142.000	
	Обрачун набавке	100		142.000
	За набављене саднице			
4)	Материјал - помоћни	1011	35.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	7.000	
	Добављачи у земљи	435		42.000
	За набављени помоћни материјал			
5)	Резервни делови	102	25.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	5.000	
	Добављачи у земљи	435		30.000
	За набављене резервне делове			

Књижење нефактурисаног материјала:

Дешава се да материјал стигне пре фактуре добављача. У том случају се рачун *435– Добављачи у земљи*, привремено замењује аналитичким рачуном *4358– Добављачи за нефактурисану робу*.

6) НПК ђубриво је примљено у складиште, али фактура добављача није стигла. Тек након два месеца добављач је доставио фактуру на 70.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. Материјал се евидентира по стварним набавним ценама, а привремено обрачуната вредност материјала на бази стварних цена из ранијих набавки је 60.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
6)	Материјал - основни	1010	60.000	
	Добављачи за нефактурисану робу	4358		60.000
	За примљени материјал по пријемници			
6а)	Добављачи за нефактурисану робу	4358	60.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- посебна стопа	271	7.000	
	Материјал - основни	1010	10.000	
	Добављачи у земљи	435		77.000
	Разлика набавне вредности материјала			

Књижење материјала у доради и обради:

7) Семенски кукуруз у вредности 100.000 динара дат је на дораду. Предузеће које је извршило дораду испоставило је фактуру на 15.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Трошкови транспорта су 6.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Материјал се евидентира по стварним ценама. Обавезе су плаћене.

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
7)	Материјал у обради и доради	1014	100.000	
	Материјал - основни	1010		100.000
	Дати основни материјал на дораду			
7а)	Материјал у обради и доради	1014	21.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	4.200	

	Добављач "А"	4350		18.000
	Добављач "Б"	4351		7.200
	По фактури бр...			
7б)	Материјал - основни	1010	121.000	
	Материјал у обради и доради	1014		121.000
	За враћени материјал са дораде			
7в)	Добављач "А"	4350	18.000	
	Добављач "Б"	4351	7.200	
	Текући рачун	241		25.200
	По изводу бр...			

Књижење продаје, вишкова и мањкова материјала

Ако се материјал продаје изнад набавне вредности, разлика се књижи на конту *673– Добици од продаје материјала*. У супротном, користи се конто *573 – Губици од продаје материјала*.

8) Предузеће је продало минерална ђубрива у вредности 20.000 динара, на што је обрачунат ПДВ по посебној стопи. Набавна вредност продатог ђубрива износи 25.000 динара. Материјал се евидентира по стварној набавној цени.

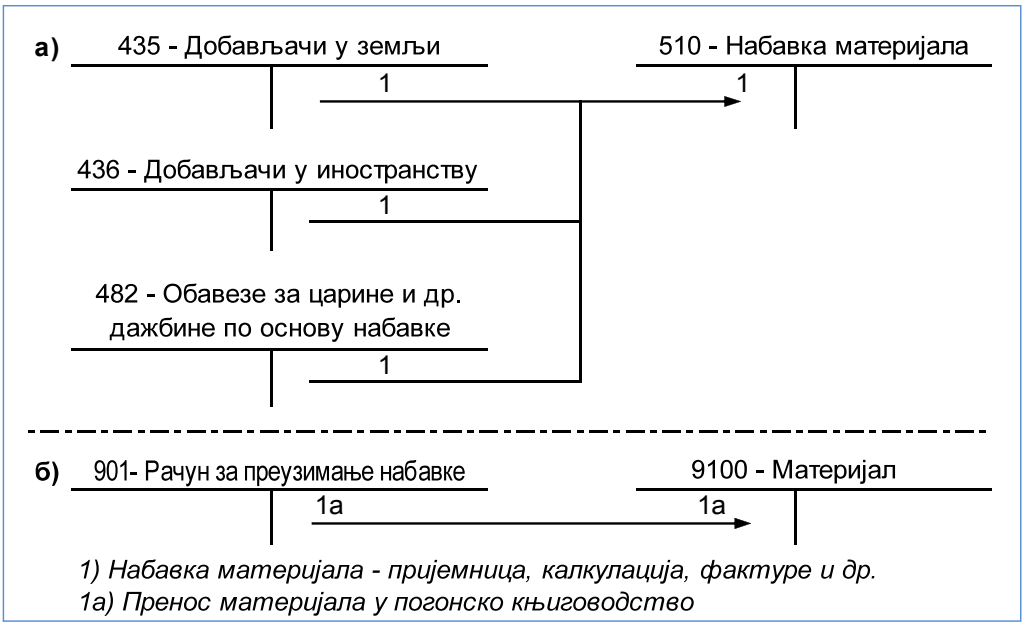
9) Предузеће је пописом на крају године установило вишак заштитних средстава у вредности од 10.000 динара. Материјал се евидентира по стварној набавној цени.

10) Предузеће је пописом на крају године установило мањак лекова по стварној вредности од 6.000 динара, на који је обрачунат ПДВ од 20%.

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
8)	Купци у земљи	204	22.000	
	Губици од продаје материјала	573	5.000	
	ПДВ у издатим фактурама -посебна стопа	471		2.000
	Материјал - основни	1010		25.000
	По фактури бр...			
9)	Материјал - помоћни	1011	10.000	
	Вишкови материјала	6741		10.000
	Вишкови материјала			
10)	Мањкови материјала	5740	7.200	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		1.200
	Материјал - помоћни	1011		6.000
	Мањкови материјала			

2.1.2. У ПОГОНСКОМ КЊИГОВОДСТВУ

У овом случају се стање, набавка и трошење материјала у току године евидентирају на конту *910– Материјал.* Само се за потребе билансирања, на крају године, материјал *910– Материјал* у погонском књиговодству (910/901). Само се за потребе билансирања, на крају године, материјал исказује у класи 1, што омогућује „извештај о трошковима материјала“ који се саставља у погонском књиговодству (погледати *тачку 4.8.1.*). Приликом набавке користи се рачун *510 –Набавка материјала*, а потом се материјал преноси на конто *910 – Материјал* у погонском књиговодству (910/901).



***Шема 5**. Набавка материјала по **стварним** ценама- у **погонском** књиговодству*

Књижење на „Т“ контима промене број *(1)* из претходне тачке (*стр. 48*):

4360 - Добављачи у иностранству "А"		4362 - Добављачи у иностранству "В"		510- Набавка материјала	
	165.000 1)		3.600 1)	1) 273.000	

4361 - Добављачи у иностранству "Б"		4363 - Добављачи у земљи "Г"		270- ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа	
	72.000 1)		10.000 1)	1) 12.600	

482 - Обавезе за царине и др. дажбине				271-ПДВ у примљеним фактурама -посебна стопа	
	50.000 1)			1) 15.000	

Део који се књижи у погонском књиговодству:

901- Рачун за преузимање набавке материјала		9100- Материјал- основни	
	273.000 2)	2) 273.000	

У наставку се дају књижења свих промена из претходне тачке, у варијанти када се материјал евидентира у погонском књиговодству:

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Набавка материјала	510	273.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	12.600	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	15.000	
	Добављач "А"	4360		165.000
	Добављач "Б"	4361		72.000

	Добављач "В"	4362		3.600
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		50.000
	Калкулација набавке материјала			
1а)	Материјал - основни	9100	273.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		273.000
	За пренос у погонско књиговодство			
2)	Набавка материјала	510	230.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	3.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	21.500	
	Добављач "А"	4350		236.500
	Добављач "Б"	4351		18.000
	Калкулација набавке материјала			
2а)	Материјал - основни	9100	230.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		230.000
	За пренос у погонско књиговодство			
3)	Набавка материјала	510	142.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	4.400	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	12.000	
	Добављачи у земљи	435		132.000
	Благајна	243		26.400
	Калкулација набавке материјала			
3а)	Материјал - основни	9100	142.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		142.000
	За пренос у погонско књиговодство			
4)	Набавка материјала	510	35.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	7.000	
	Добављачи у земљи	435		42.000
	По фактурама бр...			
4а)	Материјал - помоћни	9101	35.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		35.000
	За пренос у погонско књиговодство			
5)	Набавка материјала	510	25.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	5.000	
	Добављачи у земљи	435		30.000
	По фактурама бр...			
5а)	Резервни делови	9103	25.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		25.000
	За пренос у погонско књиговодство			
6)	Набавка материјала	510	60.000	
	Добављачи за нефактурисану робу	4358		60.000
	За примљени материјал по пријемници			
6а)	Добављачи за нефактурисану робу	4358	60.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	7.000	
	Набавка материјала	510	10.000	
	Добављачи у земљи	435		77.000
	Разлика набавне вредности материјала			
6б)	Материјал - основни	9100	70.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		70.000
	За пренос у погонско књиговодство			
7)	Материјал у обради и доради	9109	100.000	

	Материјал - основни	9100		100.000
	Дати основни материјал на дораду			
7а)	Материјал у обради и доради	5102	21.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	4.200	
	Добављач "А"	4350		18.000
	Добављач "Б"	4351		7.200
	По фактури бр...			
7б)	Материјал - основни	9101	121.000	
	Материјал у обради и доради	9109		100.000
	Рачун за преузимање набавке	901		21.000
	За враћени основни материјал са дораде			
7в)	Добављач "А"	4350	18.000	
	Добављач "Б"	4351	7.200	
	Текући рачун	241		25.200
	За плаћене обавезе			
8)	Продаја материјала	970	20.000	
	Губици од продаје материјала	9911	5.000	
	Материјал - основни	9100		25.000
	За продају материјала			
8а)	Купци у земљи	204	22.000	
	Губици од продаје материјала	573	(20.000)	
	ПДВ у примљеним фактур.-посебна стопа	471		2.000
	За продају материјала			
8б)	Губици од продаје материјала	573	25.000	
	Набавка материјала	510	(25.000)	
	На основу извештаја из погонског књиг.			
	**Крајњи учинак ове промене у финансијском књиговодству је исказани губитак од продаје материјала (салдо конта 573) у износу 5.000 динара, тј. за толико је ниже продат материјал него што је набављен.*			
	*** Промена 8б) књижи се на крају обрачунског периода, на основу извештаја из погонског књиговодства.*			
9)	Материјал - помоћни	9101	10.000	
	Вишкови материјала	994		10.000
	За вишак материјала			
9а)	Набавка материјала	510	10.000	
	Вишкови материјала	6741		10.000
	На основу извештаја погонског књиг.			
10)	Мањкови материјала	992	6.000	
	Материјал - основни	9100		6.000
	За утврђени мањак			
10а)	Мањкови материјала	5740	1.200	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		1.200
	Обрачунати ПДВ на мањак			
10б)	Мањкови материјала	5740	6.000	
	Набавка материјала	510		6.000
	На основу извештаја погонског књиг.			
	Промене 9а) и 10б) књиже се на крају обрачунског периода на основу извештаја из погонског књиговодства (детаљније у тачки 4.8.1)			

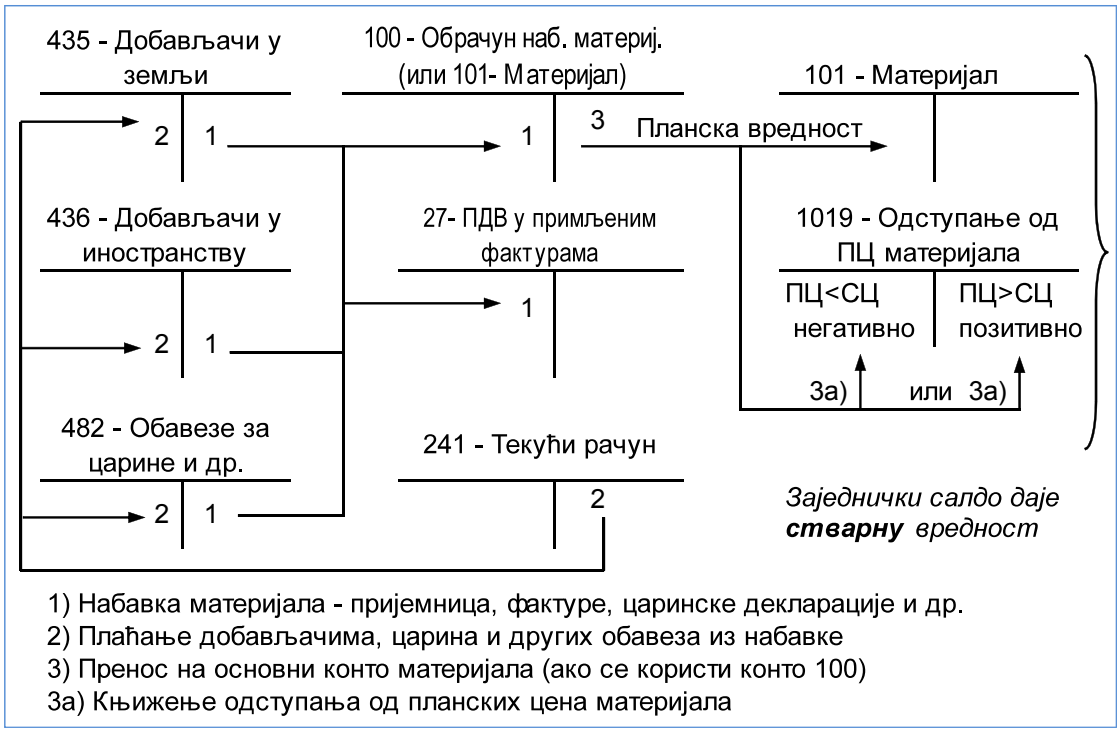
Примери за самосталан рад:

1) Предузеће је купило хербициде за 35.000 динара на шта је зарачунат ПДВ од 10%. Превозник је испоставио фактуру на 4.000 динара, плус ПДВ од 20%. Материјал је примљен у складиште по стварној набавној вредности. Обавезе су плаћене.
2) Купљено је минерално ђубриво у вредности од 195.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по посебној стопи. Царина износи 15.000 динара, а трошкови превоза 30.000 динара, плус ПДВ од 20%. Обавезе према добављачу за ђубриво плаћене су чеком. По истеку рока доспећа чек је наплаћен.
3) Купљена је сточна храна чија је вредност по фактури добављача 200.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по посебној стопи. Царина је 15.000 динара, а трошкови превоза 20.000 динара, плус ПДВ од 20%. Основни материјал је примљен у магацин по стварној набавној вредности. Обавезе према добављачу плаћене су меницом номиналне вредности 233.000 динара (разлика је камата). По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
4) Стигло је поручено семе соје, али фактура добављача још увек није добијена. Претпостављена фактурна цена на бази стварних цена из ранијих набавки износи 130.000 динара. Пристигла је фактура добављача на износ од 140.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи.
5) Основни материјал у вредности од 40.000 динара послат је на дораду у друго предузеће. Након завршетка дораде материјал је враћен, а добављач је за услугу испоставио фактуру на износ од 30.000 динара плус ПДВ 20%.
6) Предузеће је продало заштитних средстава за 15.000 динара, на шта је обрачунат ПДВ по посебној стопи. Набавна вредност продатих заштитних средстава износи 13.000 динара.
7) Прокњижити претходну промену ако набавна вредност продатих заштитних средстава износи 20.000 динара.
8) Пописом на крају године предузеће је установило вишак амбалаже у вредности 5.000 динара.
9) Предузеће је установило мањак резервних делова у вредности 12.000 динара, на који се зарачунава ПДВ по општој стопи.

2.2. КЊИЖЕЊЕ МАТЕРИЈАЛА ПО ПЛАНСКИМ НАБАВНИМ ЦЕНАМА

2.2.1. У ФИНАНСИЈСКОМ КЊИГОВОДСТВУ

Ако се материјал евидентира по планским ценама, неопходно је користити корективни конто *1019– Одступање од планских цена материјала*, на коме се евидентирају разлике између планских и стварних цена. Овај рачун се увек посматра заједно са контом 100– Материјал, будући да њихов заједнички салдо (нето-салдо) показује стварну вредност материјала на залихама.



Шема 6. *Набавка материјала по* ***планским*** *набавним ценама - у* ***финансијском*** *књиговодству*

1) Прокњижити промену број ***1)*** из претходне тачке, ако планска вредност купљеног материјала износи 290.000 динара.

4360 - Добављачи у иностранству "А"

	165.000 1)

100 - Обрачун набавке материјала

1)	273.000	273.000	2)

101- Материјал - основни

2) **290.000**	

4361 - Добављачи у иностранству "Б"

	72.000 1)

270 - ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа

1)	12.600		

1019 - Одступање од ПЦ материјала

	17.000 2)

482 - Обавезе за царине и др. дажбине

	50.000 1)

271 - ПДВ у примљеним фактурама - посебна стопа

1)	15.000		

4362 - Добављачи у иностранству "В"

	3.600 1)

4363 - Добављачи у земљи "Г"

	10.000 1)

2) Прокњижити промену број *1)* из претходне тачке ако планска набавна вредност купљеног материјала износи 250.000 динара.

3) Купљено је семе кукуруза за 200.000 динара, плус ПДВ по стопи од 10%. Царина износи 10.000 динара, превоз железницом 20.000 динара, плус ПДВ од 20%. Трошкови утовара и истовара плаћени су у готовом у износу од 5.000 динара. Прокњижити набавку материјала ако је планска набавна вредност купљеног материјала 250.000 динара.

4) Прокњижити претходну промену ако је планска набавна вредност купљеног материјала 215.000 динара.
5) Предузеће је набавило резервне делове у вредности од 20.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ од 20%. Трошкови превоза су 3.000 динара, плус ПДВ 20%. Планска набавна вредност купљеног материјала је 25.000 дин.
6) Обавезе према добављачу за резервне делове (из претходне промене) плаћене су меницом номиналне вредности 30.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Обрачун набавке материјала	100	273.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	12.600	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	15.000	
	Добављач "А"	4360		165.000
	Добављач "Б"	4361		72.000
	Добављач "В"	4362		3.600
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		50.000
	Калкулација набавке материјала			
1а)	Материјал - основни	1010	290.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019		17.000
	Обрачун набавке	100		273.000
	За набављено минерално ђубриво			
2)	Обрачун набавке материјала	100	273.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	12.600	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	15.000	
	Добављач "А"	4360		165.000
	Добављач "Б"	4361		72.000
	Добављач "В"	4362		3.600
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		50.000
	Калкулација набавке материјала			
2а)	Материјал - основни	1010	250.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019	23.000	
	Обрачун набавке	100		273.000
	За набављено минерално ђубриво			
3)	Обрачун набавке материјала	100	235.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	5.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	20.000	
	Добављач "А"	4360		220.000
	Добављач "Б"	4361		24.000
	Благајна	243		6.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		10.000
	Калкулација набавке материјала			
3а)	Материјал - основни	1010	250.000	
	Одступање од планс. цена материјала	1019		15.000
	Обрачун набавке	100		235.000

	За набављено минерално ђубриво			
4)	Обрачун набавке материјала	100	235.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	5.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	20.000	
	Добављач "А"	4360		220.000
	Добављач "Б"	4361		24.000
	Благајна	243		6.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		10.000
	Калкулација набавке материјала			
4а)	Материјал - основни	1010	215.000	
	Одступање од планс. цена материјала	1019	20.000	
	Обрачун набавке	100		235.000
	За набављено минерално ђубриво			
5)	Резервни делови	102	25.000	
	ПДВ у примљеним фактур. - општа стопа	270	4.600	
	Добављачи у земљи	435		27.600
	Одступање од планс. цена резерв. делова	1019		2.000
	По фактурама бр...			
6)	Добављачи у земљи	435	24.000	
	Исправка вредн. менице за камату	4292	6.000	
	Обавезе по издатим меницама	4291		30.000
	Плаћање путем менице			
6а)	Обавезе по издатим меницама	4291	30.000	
	Текући рачун	241		30.000
	За исплаћену меницу, извод бр...			
6б)	Расходи камата	562	6.000	
	Исправка вредн. менице за камату	4292		6.000
	За обрачунате расходе камата			

Књижење специфичних облика повећања и смањења материјала:

6) Примљен је основни материјал без фактуре добављача. Фактура је стигла након месец дана на износ од 80.000 динара, плус ПДВ од 10%. Привремено обрачуната набавка материјала по планској цени од 100.000 дин.

7) Основни материјал у вредности од 45.000 динара дат је на дораду. Трошкови дораде износе 10.000 динара, а трошкови превоза, утовара и истовара 3.000 динара. На оба износа је зарачунат ПДВ од 20%. Материјал се евидентира по планској набавној цени од 60.000 динара.

8) Предузеће је продало минералног ђубрива за 20.000 динара, на шта је обрачунат ПДВ по посебној стопи. Стварна набавна вредност продатог материјала износи 25.000 динара. Материјал се води по планској набавној цени која је 10% нижа од стварне.

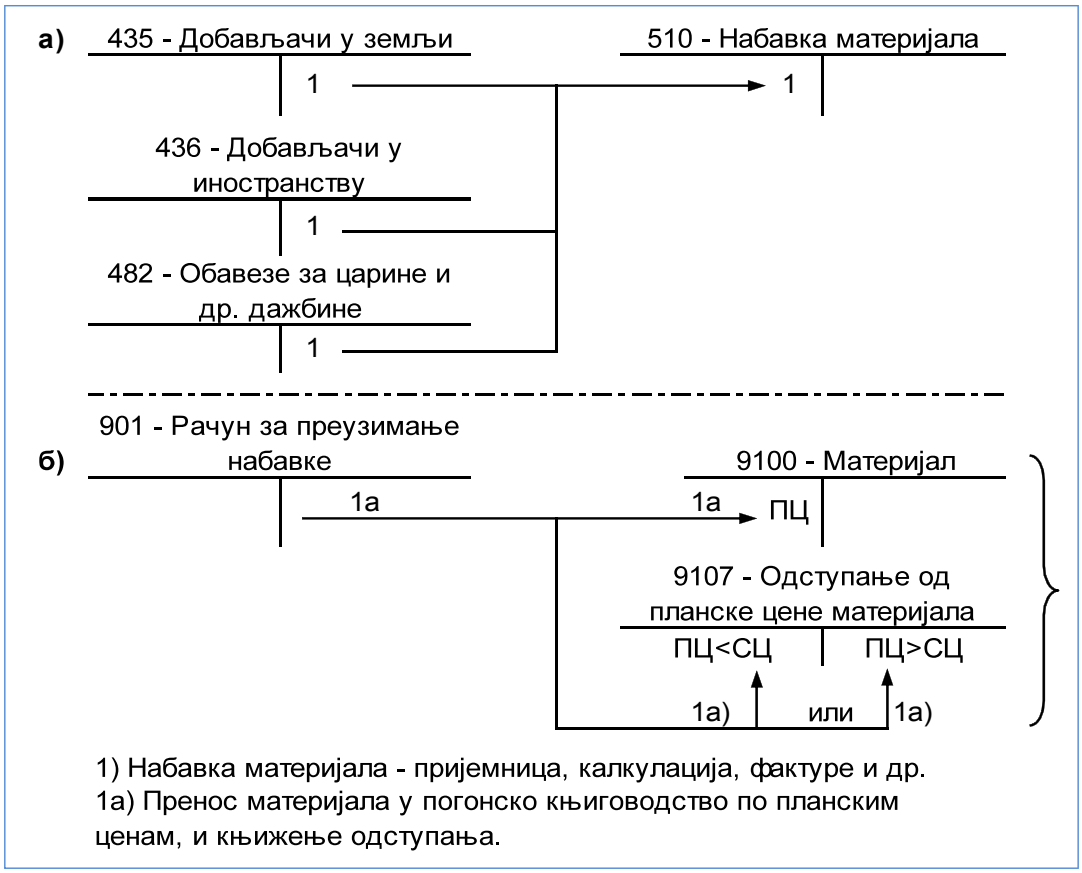
9) Пописом је установљен вишак заштитних средстава у вредности 7.000 динара. Материјал се води по планској цени која је за 10% нижа од стварне.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
6)	Материјал - основни	1010	100.000	
	Добављачи за нефактурисану робу	4358		100.000
	Примљени материјал у складиште			
6а)	Добављачи за нефактурисану робу	4358	100.000	
	ПДВ у примљеним факту.- посебна стопа	271	8.000	
	Одступање од планс. цена материјала	1019		20.000
	Добављачи у земљи	435		88.000
	Разлика набавне вредности			
7)	Материјал у обради и доради	1014	45.000	
	Материјал - основни	1010		45.000
	Дати материјал на дораду			
7а)	Материјал у обради и доради	1014	13.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	2.600	
	Добављач "А"	4350		12.000
	Добављач "Б"	4351		3.600
	По фактури бр...			
7б)	Материјал - основни	1010	60.000	
	Одступање од планских цена материјала	1019		2.000
	Материјал у обради, доради и манипулацији	1014		58.000
	За враћени материјал са дораде			
8)	Купци у земљи	204	22.000	
	Губици од продаје материјала	573	5.000	
	Обавезе за ПДВ - посебна стопа	471		2.000
	Одступање од планс. цена материјала	1019		2.500
	Материјал - основни	1010		22.500
	По фактури бр...			
9)	Материјал - помоћни	1011	6.300	
	Одступање од планских цена материјала	1019	700	
	Вишкови материјала	6741		7.000
	Вишкови материјала			

2.2.2. У ПОГОНСКОМ КЊИГОВОДСТВУ

Поступак књиговодственог обухватања набавке материјала у варијанти када се материјал евидентира у погонском књиговодству приказан је на следећој шеми.



Шема 7. *Набавка материјала по* ***планским*** *ценама- у* ***погонском*** *књиговодству*

Књижење на „Т“ контима промене ***1)*** из претходне тачке:

4360 - Добављачи у иностранству "А"		4363 - Добављачи у земљи "Г"		510 - Набавка материјала	
	165.000 1)		10.000 1)	1) 273.000	
4361 - Добављачи у иностранству "Б"		**4362 - Добављачи у иностранству "В"**		**270 - ПДВ у примљеним фактурама - општа стопа**	
	72.000 1)		3.600 1)	1) 12.600	
482 - Обавезе за царине и др. дажбине				**271 - ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа**	
	50.000 1)			1) 15.000	

Део који се књижи у погонском књиговодству:

901-Рачун за преузимање набавке материјала		9100- Материјал - основни	
	273.000 (2	2) **290.000**	
		9107 - Одступање од ПЦ материјала	
			17.000 2)

У наставку се дају књижења свих промена из претходне тачке, у варијанти када се материјал евидентира у погонском књиговодству.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Набавка материјала	510	273.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	12.600	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	15.000	
	Добављач "А"	4360		165.000
	Добављач "Б"	4361		72.000
	Добављач "В"	4362		3.600
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		50.000
	Калкулација набавке материјала			
1а)	Материјал - основни	9100	290.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		17.000
	Рачун за преузимање набавке	901		273.000
	За набављено минерално ђубриво			
2)	Набавка материјала	510	273.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	12.600	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	15.000	
	Добављач "А"	4360		165.000
	Добављач "Б"	4361		72.000
	Добављач "В"	4362		3.600
	Добављач "Г"	4363		10.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		50.000
	Калкулација набавке материјала			
2а)	Материјал - основни	9100	250.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	23.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		273.000
	За набављено минерално ђубриво			
3)	Набавка материјала	510	235.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	5.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	20.000	
	Добављач "А"	4360		220.000
	Добављач "Б"	4361		24.000
	Благајна	243		6.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		10.000
	Калкулација набавке материјала			
3а)	Материјал – основни	9100	250.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		15.000
	Рачун за преузимање набавке	901		235.000
	За набављено минерално ђубриво			
4)	Набавка материјала	510	235.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	5.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	20.000	
	Добављач "А"	4360		220.000
	Добављач "Б"	4361		24.000
	Благајна	243		6.000
	Обавезе за царине и друге дажбине	482		10.000
	Калкулација набавке материјала			

4а)	Материјал - основни	9100	215.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107	20.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		235.000
	За набављено минерално ђубриво			
5)	Набавка материјала	510	23000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	4600	
	Добављачи у земљи	435		27600
	По фактурама бр...			
5а)	Резервни делови	9103	25000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		**2000**
	Рачун за преузимање набавке	901		23000
	За пренос у погонско књиговодство			

Специфични облици повећања и смањења материјала:

6)	Набавка материјала	510	100.000	
	Добављачи за нефактурисану робу	4358		100.000
	За примљени материјал по пријемници			
6а)	Добављачи за нефактурисану робу	4358	100.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	8.000	
	Набавка материјала	510	(20.000)	
	Добављачи у земљи	435		88.000
	Разлика набавне вредности материјала			
6б)	Материјал - основни	9100	130.000	
	Одступање од планских цена матер.	9107		**50.000**
	Рачун за преузимање набавке	901		80.000
	За пренос у погонско књиговодство			
7)	Материјал у обради и доради	9109	45.000	
	Материјал - основни	9100		45.000
	Дати основни материјал на дораду			
7а)	Материјал у обради и доради	5102	13.000	
	ПДВ у примљеним факту.- општа стопа	270	2.600	
	Добављач А	4350		12.000
	Добављач Б	4351		3.600
	По фактури бр...			
7б)	Материјал - основни	9100	60.000	
	Одступање од планс. цена материјала	9107		2.000
	Рачун за преузимање набавке	901		13.000
	Материјал у обради и доради	9109		45.000
	За враћени основни материјал са дораде			
8)	Продаја материјала	970	20.000	
	Губици од продаје материјала	9911	5.000	
	Одступање од планс. цена материјала	9107		**2.500**
	Материјал - основни	9100		22.500
	За продају материјала			
8а)	Купци у земљи	204	22.000	
	Губици од продаје материјала	573	(20.000)	
	Обавезе за ПДВ - посебна стопа	471		2.000
	За продају материјала			
8б)	Губици од продаје материјала	573	25.000	
	Набавка материјала	510	(25.000)	
	На основу извештаја погонског књиг.			

	***Напомена**: Промена 8б) књижи се на основу извештаја из погонског књиговодства крајем обрачунског периода.*			
9)	Материјал - помоћни	9101	6.300	
	Одступање од планских цена материјала	9107	700	
	Вишкови материјала	994		7.000
	За вишкове материјала			
9а)	Набавка материјала	510	7.000	
	Вишкови материјала	6741		7.000
	На основу извештаја погонског књиг.			
	***Напомена**: Промена 9а) књижи књижи се на основу извештаја из погонског књиговодства крајем обрачунског периода.*			

Примери за самосталан рад:

1) Пословни субјект је набавио сточну храну у вредности 200.000 динара, плус ПДВ по стопи од 10%. Превозник је испоставио фактуру на 40.000 динара плус ПДВ по општој стопи. Основни материјал је примљен у складиште по планској набавној вредности од 220.000 динара. Обавезе по основу превоза су плаћене.
2) Прокњижити претходну промену ако планска набавна вредност купљеног концентрата износи 250.000 динара.
3) Предузеће је набавило гориво у вредности од 105.000 динара, плус ПДВ 20%. Планска набавна вредност горива је 100.000 динара. Обавезе су измирене меницом номиналне вредности 131.000 динара (разлика је камата). По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
4) За купљено минерално ђубриво добављач је испоставио фактуру на износ од 400.000 динара, на коју је обрачунат ПДВ по стопи од 10%. Царина износи 40.000 динара. Железница је на име превоза испоставила фактуру на 30.000 динара, на коју је обрачунат ПДВ по општој стопи. Прокњижити набавку ако је планска набавна вредност купљеног материјала 480.000 дин.
5) Примљене су саднице бресака у складиште, али фактура добављача није стигла. Након месец дана добављач је доставио фактуру на 65.000 динара, плус ПДВ од 10%. Прокњижити набавку материјала ако је привремено обрачуната вредност материјала по планској цени 62.000 дин.
6) Предузеће је послало семе соје у вредности од 30.000 динара на дораду. Након дораде материјал је враћен, и испостављена је фактура на 7.000 динара плус ПДВ по општој стопи. Материјал се евидентира по планској набавној цени од 40.000 динара.
7) Предузеће је продало резервних делова у вредности од 10.000 динара, на шта је обрачунат ПДВ по општој стопи. Стварна набавна вредност продатих делова износи 15.000 динара. Делови се воде по планској набавној цени која је 10% већа од стварне. Купац је обавезе имирио чеком. По истеку рока доспећа чек је наплаћен.
8) Установљен је вишак хербицида у вредности 8.000 динара. Материјал се води по планској набавној цени која је за 10% нижа од стварне.
9) Предузеће је пописом на крају године установило мањак ауто-гума у вредности 17.000 динара. На мањак је обрачунат ПДВ по општој стопи. Материјал се евидентира по планској цени која је за 10% виша од стварне.

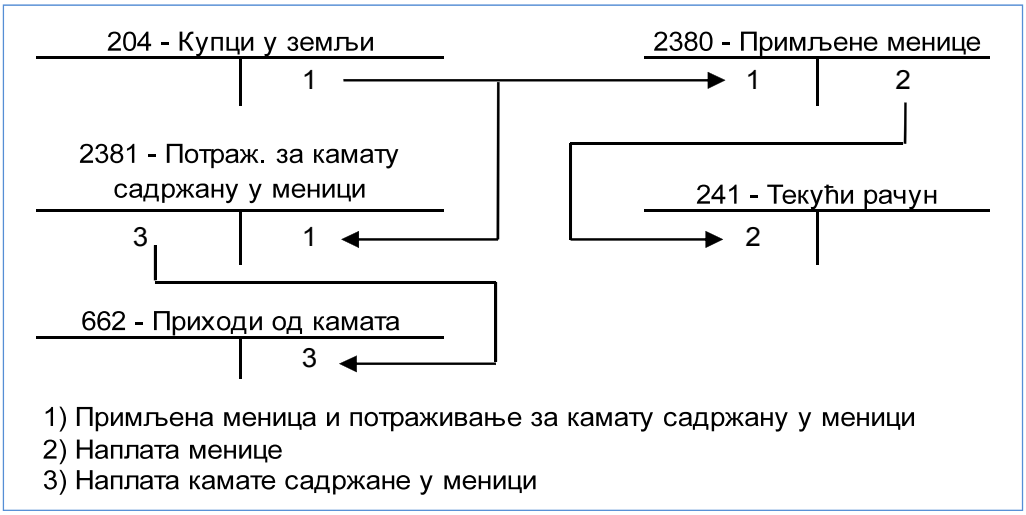
3) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ КРАТКОРОЧНИХ ПОТРАЖИВАЊА, ПЛАСМАНА, ГОТОВИНЕ И ОБАВЕЗА

Краткорочна потраживања, пласмани, готовина и обавезе евидентирају се у класи 2 и класи 4. Конта из ових класа врло често се користе у различитим променама, приказаним у другим деловима практикума. У оквиру овог поглавља приказује се књижење само одређених карактеристичних промена, које се нешто ређе појављују у кореспонденцији са другим класама.

3.1. КРАТКОРОЧНА ПОТРАЖИВАЊА

С обзиром да се реализација производа и услуга детаљно обрађује у т*ачки 4.7,* овде се дају само основни примери наплате и отписа потраживања од продаје.

1) Продато је кукуруза за 200.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по посебној стопи. Залихе продатог кукуруза се евидентирају по фер вредности од 186.000 дин.
2) Обавезе из претходне промене купац је платио меницом номиналне вредности 241.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
3) Пошто је процењено да се потраживање од купаца у износу од 82.000 динара неће моћи наплатити, предузеће га је отписало. После извесног времена потраживање је делимично наплаћено у износу од 48.000 динара.



Шема 8. *Наплата потраживања путем менице*

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Купци у земљи	204	220.000	
	Обавезе за ПДВ -посебна стопа	470		20.000
	Приходи од продаје на домаћем тржишту	614		200.000
	По фактури бр...			
1а)	Трошкови продатих производа	9801	186.000	
	Готови производи - кукуруз	9601		186.000
	Издато са складишта			
2)	Примљене менице	2380	241.000	
	Исправка вредности менице за камату	2381		21.000
	Купци у земљи	204		220.000
	Купац платио меницом			

2а)	Текући рачун	241	241.000	
	Примљене менице	2380		241.000
	По изводу бр...			
2б)	Исправка вредности менице за камату	2381	21.000	
	Приходи од камата	662		21.000
	Купац платио меницом			
3)	Расходи по основу отписа потраживања	576	82000	
	Исправка вред. потраж. од купаца	209		82000
	Отпис спорних потраживања			
3а)	Текући рачун	241	42000	
	Купци у земљи	204		42000
	Наплата отписаних потраживања			
3б)	Исправка вредости потраж. од купаца	209	42000	
	Наплаћена отписана потраживања	675		42000
	Обрачунати ванредни расходи			

Књижење других врста потраживања

4) Предузеће је продало сојину са одложеним роком плаћања од 60 дана (претпоставка је да је сама продаја раније прокњижена). За одложени рок плаћања уговорена је камата. По истеку уговореног рока камата је обрачуната у износу од 12.500 динара, што је купац и уплатио.

5) Предузеће је издало путни налог генералном директору за службено путовање и исплатило аконтацију од 20.000 динара. По повратку са службеног путовања директор подноси следећи обрачун трошкова:
   - трошкови исхране..... 4.500 динара
   - трошкови смештаја..... 6.000 динара
   - трошкови превоза..... 4.000 динара

   На трошкове се обрачунава ПДВ по општој стопи. Разлика је уплаћена у кешу.

6) Предузеће је издало путни налог главном агроному за службено путовање и исплатило аконтацију од 15.000 динара. По повратку са службеног путовања директор подноси следећи обрачун трошкова:
   - трошкови исхране..... 3.000 динара
   - трошкови смештаја..... 6.000 динара
   - трошкови превоза..... 8.000 динара

   На трошкове се обрачунава ПДВ по општој стопи. Разлика је уплаћена у кешу.

7) Предузећу је одобрена државна субвенција у износу 320.000 динара. Субвенција је уплаћена.

8) Предузеће је утврдило да је уплаћено више пореза на имовину у износу 68.000 динара. Одлуком пореског органа предузећу је враћен износ преплаћеног пореза.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
4)	Потраживања за камату	220	12.500	
	Приходи од камата	662		12.500
	За обрачунату камату			
4а)	Текући рачун	241	12.500	
	Потраживања за камату	220		12.500
	За наплаћену камату			

5)	Потраживања од запослених	221	20.000	
	Благајна	243		20.000
	За исплаћену аконтацију			
5а)	Накнаде трошкове смештаја и исхране	5294	10.500	
	Накнаде трошкове превоза на служб. путу	5295	4.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	2.900	
	Добављачи у земљи	435		17.400
	За обрачун трошкова служб. пута			
5б)	Благајна	243	2.600	
	Добављачи у земљи	435	17.400	
	Потраживања од запослених	221		20.000
	За више исплаћену аконтацију			
5в)	Општи трошкови управе	942	14.500	
	Рачун за преузимање трошкова	902		14.500
	Пренос трошкова на МТ			
	*Промена 5**ц)** односи се на другу фазу књижења трошкова, о чему се у наставку више говори.*			
6)	Потраживања од запослених	221	15.000	
	Благајна	243		15.000
	За исплаћену аконтацију			
6а)	Накнаде трошкове смештаја и исхране	5294	9.000	
	Накнаде трошкове превоза на служб. путу	5295	8.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	3.400	
	Добављачи у земљи	435		20.400
	За обрачун трошкова служб. пута			
6б)	Добављачи у земљи	435	20.400	
	Благајна	243		5.400
	Потраживања од запослених	221		15.000
	За мање исплаћену аконтацију			
6в)	Општи трошкови гране	941	17.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		17.000
	Пренос трошкова на МТ			
7)	Потраживања за субвенције	2225	320.000	
	Приходи од субвенција	6401		320.000
	Потраживање за субвенцију			
7а)	Текући рачун	241	320.000	
	Потраживања за субвенције	2225		320.000
	За уплаћену субвенцију			
8)	Потраживања за преплаћене порезе	2240	68.000	
	Остали непоменути приходи	679		68.000
	По коначном обрачуну пореза на имовину			
8а)	Текући рачун	241	68.000	
	Потраживања за преплаћене порезе	224		68.000
	За повраћај преплаћеног пореза			

3.2. КРАТКОРОЧНИ ФИНАНСИЈСКИ ПЛАСМАНИ

Краткорочни финансијски пласмани обухватају пласирана средства предузећа у виду кредита, краткорочних хартија од вредности и осталих пласмана са роком доспећа од годину дана. Предузећа не могу давати класичне кредите, већ само зајмове, новчане или робне.

Примери:

7) Предузеће је купило комерцијални запис за 100.000 динара. Укупна вредност записа је 120.000 динара, у чему је садржана камата од 20.000 динара. После одређеног времена запис је продат за 110.000 динара.

8) Предузеће је продало утовљену јунад за 400.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. Истовремено је купцу одобрен робни зајам. Уговорено је да се дуг измири у року од годину дана, у кварталним ануитетима. Уговорена је и каматна стопа од 8% годишње. Фер вредност товљеника износи 390.000 динара.

9) Купац је платио прву квартални рату преко текућег рачуна.

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
7)	Комерцијални записи	2363	120.000	
	Исправка вредности записа за камату	2398		20.000
	Текући рачун	241		100.000
	За купљени комерцијални запис			
7а)	Текући рачун	241	110.000	
	Исправка вредности записа за камату	2398	20.000	
	Комерцијални записи	2363		120.000
	Добици од продаје ХОВ	672		10.000
	За продати комерцијални запис			
8)	Купци у земљи	204	440.000	
	Обавезе за ПДВ по посебној стопи	471		40.000
	Приходи од продаје производа	614		400.000
	За производе продате на кредит			
8а)	Дати краткорочни кредити у земљи	232	440.000	
	Купци у земљи	204		440.000
	За одобрени робни зајам купцу			
8б)	Трошкови продатих производа	980	390.000	
	Производња товних јунади	934		390.000
	Трошкови продатих производе			
	Обрачун и књижење трошкова продатих производа детаљно се обрађује у тачки 4.7.3.			
	Обрачун камате: ((440.000 x 0,08) / 12) x 3 = ***8.800*** *дин*			
9)	Текући рачун	241	118.800	
	Краткорочни кредити у земљи	232		110.000
	Приходи од камата	662		8.800
	За уплату прве квартални рате			

3.3. ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ И ГОТОВИНА

10) Добијен је краткорочни кредит од банке у износу од 400.000 динара. Враћена је права рата од 98.000 динара, од чега је камата 8.000 динара.

11) Уплаћена су средства на текући рачун из благајне по основу дневног пазара продавница у износу од 50.000 динара.

12) Предузеће „Агроном“ има обавезу према предузећу „Фертил“ за купљено ђубриво у износу од 180.000 динара, али истовремено има и потраживање за продату пшеницу у износу од 160.000 динара. После потписивања изјаве о компензацији. оба учесника су испоставила налог за пренос на терет и у корист свог текућег рачуна у износу од 160.000 динара. Предузеће „Агроном“ испоставља и додатни налог за пренос разлике у износу од 20.000 динара (У дневнику су приказана књижења код предузећа „Агроном“).

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
10)	Текући рачун	241	400.000	
	Краткорочни кредити у земљи	422		400.000
	За дозначена средства кредита			
10а)	Краткорочни кредити у земљи	422	90.000	
	Расходи камата	562	8.000	
	Текући рачун	241		98.000
	За враћену рату кредита			
11)	Прелазни рачун	2419	50.000	
	Благајна	243		50.000
	За уплаћени пазар			
11а)	Текући рачун	241	50.000	
	Прелазни рачун	2419		50.000
	По изводу бр..			
	С обзиром да се код књижења готовине мора постићи дневна ажурност, користи се прелазни рачун док не стигне извод текућег рачуна.			
12)	Текући рачун	241	160.000	
	Купци у земљи	204		160.000
	Наплаћено потраживање компензацијом			
12а)	Добављачи у земљи	435	160.000	
	Текући рачун	241		160.000
	Измирење обавезе путем компензације			
12б)	Добављачи у земљи	435	20.000	
	Текући рачун	241		20.000
	За уплату разлике			

3.4. АКТИВНА ВРЕМЕНСКА РАЗГРАНИЧЕЊА

Активна временска разграничења (АВР) обухватају разграничене трошкове и приходе између обрачунских периода. Представљају привремени имовински облик у билансу за текућу годину, да би се у следећој години претворили у трошкове, односно приходе. Активна и пасивна временска разграничења детаљније се објашњавају у оквиру предзакључних књижења *(поглавље 5.1)*.

Примери:

13) Предузеће је по фактури добављача унапред платило трошкове закупнине силоса за жита за период од 01. октобра 2016. године до 31. марта 2017. године у износу 120.000 дин. На крају 2016. године извршено је разграничење трошкова.

14) Предузеће је обрачунало приходе од закупа складишног простора за децембар месец, који још нису фактурисани ни наплаћени, у износу 80.000 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
13)	Унапред плаћени трошкови	280	120.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	24.000	
	Добављачи у земљи	435		144.000
	За обрачунате трошкове закупнине			
13а)	Добављачи у земљи	435	144.000	
	Текући рачун	241		144.000
	За плаћене трошкове закупнине			
13б)	Трошкови закупнине	533	60.000	
	Унапред плаћени трошкови	280		60.000
	Разграничење трошкова			
13ц)	Општи трошкови биљне производње	941	60.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		60.000
	Пренос трошкова на МТ			
14)	Потраживања за нефактурисани приход	281	80.000	
	Приходи од закупнина	650		80.000
	За нефактурисани приход			

3.5. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ОБАВЕЗА

У предузећима се појављује велики број обавеза различите врсте и рока доспећа (обавезе према добављачима и друге сличне обавезе из пословања, обавезе по основу зарада радника, обавезе за остале порезе, доприносе и друге дажбине, затим обавезе по основу дугорочних и краткорочних кредита и друге врсте финансијских обавеза). Конта обавеза (класа 4) веома често се појављују у књиговодственим променама које се приказују у другим поглављима практикума. На овом месту се дају примери књижења оних врста обавеза које нису довољно обрађене у другим деловима практикума, а могу бити значајне за пословање предузећа, укључујући и пасивна временска разграничења.

Примери:

1) Примљена је фактура за закуп складишног простора на износ од 534.000 динара, ПДВ по општој стопи.
2) Обавезе из претходне промене плаћене су чеком. По истеку рока доспећа чек је наплаћен.
3) Обавезе према добављачу из промене *1)* измирене су меницом номиналне вредности 660.000 динара (разлика је камата). По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
4) Пословна банка одобрила је предузећу краткорочни кредит у износу од 2.000.000 динара. Враћена је прва рата кредита од 550.000 динара, од чега је камата 50.000 динара.
5) Предузећу је одобрен дугорочни кредит са периодом враћања од 4 године, у износу од 8.000.000 динара. Предузеће је обрачунало и уплатило трошкове камате за грејс период у износу 70.000 динара.
6) Предузеће „Аграр“ емитовало је обвезнице у вредности од 1.000.000 динара са роком доспећа од 3 године. Исплаћена је камата за прву годину у износу од

80.000 динара. На захтев купца предузеће „Аграр“ је извршило превремени откуп половине емитованих обвеница.

7) Предузеће ја фактурисало и наплатио приходе од закупнине магацина у износу од 30.000 динара, од чега се 10.000 динара односи на текућу, а остатак на наредну годину.
8) Предузеће је на крају године унапред обрачунало трошкове камате који се односе на претходну 2016. годину у износу од 50.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови закупнине	533	534.000	
	ПДВ у примљеним фактурама (20%)	270	106.800	
	Добављачи	435		640.800
	За трошкове закупа			
2)	Добављачи	435	640.800	
	Обавезе по издатим чековима	4290		640.800
	Плаћање чеком			
2а)	Обавезе по издатим чековима	4290	640.800	
	Текући рачун	241		640.800
	За наплаћен чек			
3)	Добављачи у земљи	435	640.800	
	Исправка вредн. менице за камату	4292	19.200	
	Обавезе по издатим меницама	4291		660.000
	Плаћање меницом			
3а)	Обавезе по издатим меницама	4291	660.000	
	Текући рачун	241		660.000
	За исплаћену меницу			
3б)	Расходи камата	562	19.200	
	Исправка вредн. менице за камату	4292		19.200
	За обрачунате расходе камата			
4)	Текући рачун	241	2.000.000	
	Краткорочни кредит	422		2.000.000
	Дозначен краткорочни кредит			
4а)	Краткорочни кредит	422	500.000	
	Расходи камата	562	50.000	
	Текући рачун	241		550.000
	Враћен ануитет			
5)	Текући рачун	241	8.000.000	
	Дугорочни кредит	414		8.000.000
	Дозначен дугорочни кредит			
5а)	Расходи камата	562	70.000	
	Текући рачун	241		70.000
	За плаћену камату			
6)	Текући рачун	241	1.000.000	
	Обавезе по емитованим обвезницама	4130		1.000.000
	За продате обвезнице			
6а)	Расходи камата	562	80.000	
	Текући рачун	241		80.000
	За плаћену камату			
6б)	Обавезе по емитованим обвезницама	4130	500.000	
	Текући рачун	241		500.000

	За превремену исплату обвезница			
7)	Купци у земљи	204	36.000	
	Обрачунати приходи будућег периода	491		30.000
	Обавезе за ПДВ општа стопа	470		6.000
	За обрачунате приходе од кирије			
7а)	Текући рачун	241	36.000	
	Купци у земљи	204		36.000
	Уплата купца			
7б)	Обрачунати приходи будућег периода	491	10.000	
	Приходи од закупнина	650		10.000
	Разграничење прихода			
8)	Расходи камата	562	50.000	
	Унапред обрачунати трошкови	490		50.000
	Обрачуната камата			

3.6. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ОБАВЕЗА ПО ОСНОВУ ПДВ-а

Предузеће (порески обвезник) у улазним фактурама од својих добављача редовно добија обрачун и плаћа тзв. улазни (претходни, одбитни) ПДВ *(група 27)*. Истовремено својим купцима зарачунава и наплаћује тзв. дуговни (излазни) ПДВ, који у ствари представља обавезе по основу ПДВ-а *(група 47)*. На крају сваког месеца подноси се пореска пријава, при чему се врши обрачун којим се утврђује разлика између улазног и излазног ПДВ-а.

Ако је у посматраном месецу износ улазног пореза већи од износа излазног (дуговног) пореза, порески обвезник има право на повраћај разлике, у новцу или да се тај износ призна као порески кредит у наредном периоду. У супротном случају, када је излазни порез већи од улазног, порески обвезник је дужан да одмах уплати разлику ПДВ-а.

Примери:

1) Кланица која је у систему ПДВ откупила је од пољопривредника две јунице од укупно 1.000 кг по цени од 300 динара по килограму. Пољопривреднику је на износ од 300.000 динара (1000 кг x 300 дин/кг) обрачунала ПДВ надокнаду од 8%. Извршена је уплата.
2) На основу података из евиденције обрачунати ПДВ за период од 01.01.2016. до 31.01.2017. године је следећи: ПДВ у издатим фактурама по општој стопи износи 530.634 динара; ПДВ у издатим фактурама по посебној стопи износи 64.000 динара; ПДВ накнада пољопривредни произвођачима износи 5.000 динара; ПДВ плаћен при увозу добара по општој стопи износи 90.000 динара, а ПДВ у примљеним фактурама по општој стопи је 459.000 дин. Извршити обрачун и књижење разлике ПДВ-а.
3) На основу података из евиденције обрачунати ПДВ за период од 01.01.2016. до 31.01.2017. године је следећи: ПДВ у издатим фактурама по општој стопи износи 400.000 динара; ПДВ у издатим фактурама по посебној стопи износи 64.000 динара; ПДВ накнада пољопривредни произвођачима износи 15.000 динара; ПДВ плаћен при увозу добара по општој стопи износи 190.000 динара, а ПДВ у примљеним фактурама по општој стопи је 360.000 дин. Извршити обрачун и књижење разлике ПДВ-а.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Материјал	101	300.000	
	ПДВ надокнада пољопривредницима	278	24.000	
	Добављачи у земљи	435		324.000
	По признаници бр. 105			
1а)	Добављачи у земљи	435	324.000	
	Текући рачун	241		324.000
	Исплата по изводу			
2)	ПДВ у издатим фактурама- општа стопа	470	530.634	
	ПДВ у издатим фактурама- посебна стопа	471	64.000	
	ПДВ накнада плаћена пољопривредницима	278		5.000
	ПДВ плаћен при увозу - општа стопа	274		90.000
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270		459.000
	Обавезе за ПДВ по основу обрач. разлике	479		40.634
	Обрачун ПДВ-а			
2а)	Обавезе за ПДВ по осн. обрачунате разлике	479	40.634	
	Текући рачун	241		40.634
	За плаћену разлику ПДВ-а по обрачуну			
3)	ПДВ у издатим фактурама- општа стопа	470	400.000	
	ПДВ у издатим фактурама- посебна стопа	471	64.000	
	Потраживања за више плаћени ПДВ	279	101.000	
	ПДВ накнада плаћена пољопривредницима	278		15.000
	ПДВ плаћен при увозу - општа стопа	274		190.000
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270		360.000
	Обрачун ПДВ-а			
3а)	Текући рачун	241	101.000	
	Потраживања за више плаћени ПДВ	279		101.000
	За наплаћену разлику ПДВ-а по обрачуну			

Примери за самосталан рад:

4) Продато је пшенице у вредности од 540.000 динара, ПДВ 20%. Купац је измирио обавезе чеком номиналне вредности 660.000. По истеку рока доспећа чек је наплаћен.

5) Предузеће је продало кромпир за 230.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. Истовремено је купцу одобрен робни зајам. Уговорено је да се дуг измири у року од годину дана, у кварталним ануитетима. Уговорена је и каматна стопа од 10% годишње. Фер (тржишна) вредност продатог кромпира износи 180.000 динара. Купац је платио прву квартални рату.

6) За продато млеко (што је раније прокњижено) предузеће је од купца примило меницу на износ од 100.000 динара, са роком доспећа од 90 дана и каматом 12% годишње. На дан доспећа меница је наплаћена заједно са каматом.

7) Преостало потраживање од купца из промене 1) није наплаћено. На крају године је процењено да је наплата неизвесна па је извршен отпис.

8) Приликом састављања коначног обрачуна пореза на добит, предузеће је утврдило да је у току године више уплаћено пореза у износу 99.000 динара. Одлуком пореског органа тај износ је враћен предузећу.

9) На основу путног налога, директору је исплаћена аконтација у износу од 30.000 динара. По повратку са службеног путовања радник подноси следећи обрачун: исхрана 5.000 динара, смештај 20.000 динара и трошкови превоза 6.000 динара. Обрачунат је ПДВ по општој стопи. Разлика је исплаћена у кешу.
10) Прокњижити претходну промену, уз претпоставку да исплаћена аконтација износи 42.000 динара.
11) Подигнуто је са текућег рачуна 32.000 динара готовине за куповину горива.
12) Добијен је краткорочни кредит од банке у износу од 400.000 динара. Враћена је права рата од 109.000 динара, од чега је камата 9.000 динара.
13) Предузеће је купило комерцијални запис за 150.000 динара. Укупна вредност записа је 170.000 динара, у чему је садржана камата од 20.000 дин. После одређеног времена запис је продат за 180.000 динара.
14) Предузеће „А“ има обавезу према предузећу „Б“ за купљено семе у износу од 150.000 динара, али истовремено има и потраживања за продату пшеницу у износу од 190.000 динара. После потписивања изјаве о компензацији оба учесника су испоставила налог за пренос на терет и у корист свог текућег рачуна на износ од 150.000 динара. Предузеће „Б“ испоставља и налог за пренос разлике од 40.000 динара на терет свог рачуна. Извршити књижење код предузећа „А“.
15) Предузеће је по фактури добављача унапред платило трошкове претплате за часопис „Рачуноводство“ за период од 01. октобра до 31. марта у износу 50.000 динара. На крају 2016. године извршено је разграничење трошкова.
16) На основу претходних промена (1-12) извршити обрачун улазног и излазног ПДВ-а и прокњижити.

4) РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ТРОШКОВА

4.1. ЗНАЧАЈ И САДРЖАЈ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА У ПОЉОПРИВРЕДИ

Систематизација рачуна у контном оквиру може се извршити по билансном или функционалном принципу. Наш званични Контни оквир развијен је по билансном принципу, што подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства (тзв. организациони дуализам). То значи паралелно постојање „финансијског књиговодства» и „обрачуна трошкова и учинака».[11]

Финансијско књиговодство обухвата класе од **0 до 8**, а погонско књиговодство само класу **9**. У организационо-техничком погледу то су две заокружене књиговодствене целине. Свака од њих има своје одвојене пословне књиге (дневник, главну књигу и помоћне књиге), са сопственом равнотежом дуговне и потражне стране, што се одвојено проверава посебним пробним билансима. У истој пословној промени **не могу се заједно наћи** конта из финансијског и конта из погонског књиговодства.

Финансијско и погонско књиговодство су две одвојене целине, али не могу самостално да егзистирају. Вишеструко су повезане у оба правца. Погонско књиговодство од финансијског књиговодства преузима податке о:

1) трошковима по примарним врстама (*II фаза књижења трошкова*);
2) почетним залихама готових производа, недовршене производње и полупроизвода (*погледати тачку 4.4*);
3) ако се материјал евидентира у погонском књиговодству, преузимају се и подаци о набавци материјала (*тачка 2.1.2*), као и почетне залихе материјала;
4) могу се преузимати и подаци о приходима у погонско књиговодство, али то у практикуму није приказано.

Финансијско књиговодство, пре израде завршних рачуноводствених извештаја, преузима од погонског књиговодства податке о:

1) промени вредности залиха учинака (готових производа и недовршене производње (*тачка 4.8.2*), и
2) ако се материјал евидентира у погонском књиговодству, онда преузима и податке о трошковима појединих врста материјала (*тачка 4.8.1*).

Производна предузећа су обавезна да воде погонско књиговодство, бар у минималном облику. Основна сврха постојања погонског књиговодства огледа у настојању да се изврши поуздан обрачун трошкова, односно да се састави што тачнија **калкулација** учинака (производа и услуга). То није могуће без евидентирања трошкова по местима њиховог настанка, нарочито не у предузећима са већим бројем места трошкова, каква су углавном и пољопривредна предузећа.

Калкулација је основни извештај (документ) који се продукује у погонском књиговодству. У предузећима са развијенијим управљачким рачуноводством, поред калкулације, саставља се и низ других аналитичких извештаја о трошковима и резултатима, а може се састављати и интерни биланс успеха по методу *„трошкова продатих производа*“. Званични биланс успеха, који се обавезно саставља у финансијском књиговодству, је по методу *„укупних трошкова“*.

Пре разраде аналитичког контног плана погонског књиговодства, неопходно је подсетити се основних појмова о местима и носиоцима трошкова у пољопривреди.

[11] Као синоними, користе се изрази: „погонско књиговодство“, „погонски обрачун“, „интерни обрачун“, „рачуноводство трошкова“, „рачуноводство производње“ и др.

Места трошкова (МТ) представљају «производно-техничке и организационо заокружене целине или центре активности, чији рад можемо планирати, организовати, мерити и контролисати»[12]. То су „ужи организациони делови предузећа у оквиру којих се обављају одређени сродни односно хомогени послови и чији се трошкови и учинци могу пратити и вредновати”.[13] МТ су настала превасходно из потребе да се одговори на важно питање: „где су настали поједини трошкови предузећа”? Формирају се према различитим критеријумима, а у пољопривреди су најзначајнији територијални и функционални критеријум.

У пољопривредним предузећима се јављају следеће врсте места трошкова:

1) Главна МТ у пољопривреди представљају линије производње (пшеница, кукуруз, соја ..., кромпир, парадајз, боранија ..., јабука, крушка, шљива, винско грожђе..., производња млека, тов свиња, производња јаја ..., прерада грашка, воћа, млека, итд.). У оквиру исте линије производње, могуће је формирати више места трошкова, за различите парцеле, односно сорте/расе. То је препоручљиво само ако различите парцеле истовремено значе и битно различите услове призводње у погледу квалитета земљишта, предусева, могућности наводњавања, удаљености, односно различите трошкове и резултате. Сличан принцип важи и за сорте/расе - само ако различите сорте/расе подразумевају и битно различиту технологију производње, односно различите трошкове и резултате, онда за њих треба отворити посебна главна МТ.

Подразумева се отварање посебних МТ за меркантилну и семенску производњу, као и за ратарске производње које се завршавају у различитим календарским годинама.

2) Помоћна МТ представљају помоћне делатности (трактори по категоријама - лаки, средњи, тешки; комбајни - универзални, специјални; затим радионица, сушара, мешаона сточне хране, систем за наводњавање и евентуално транспотрна служба). У већим предузећима је препоручљиво дефинисати и помоћно МТ за «прикључне машине», чији се трошкови иначе најчешће обухватају у оквиру општих трошкова гране.

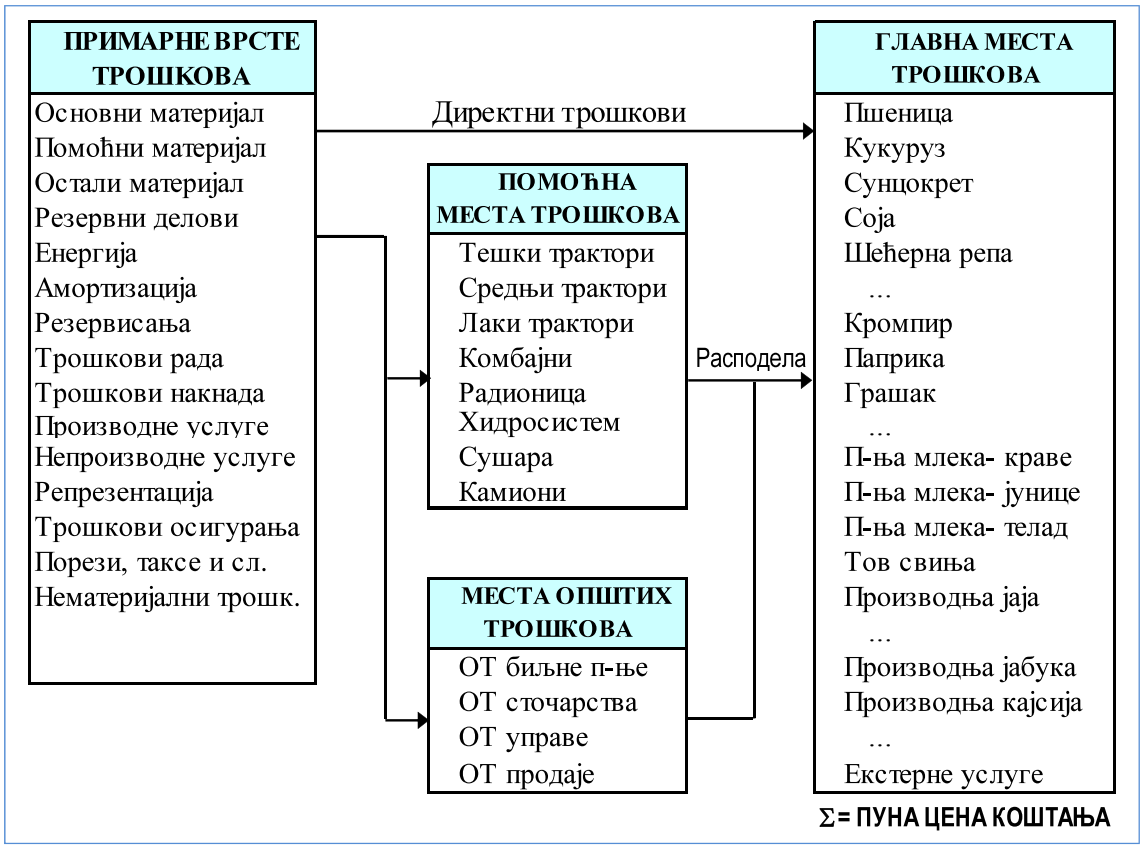
3) Места општих трошкова се у пољопривредним предузећима најчешће јављају у виду општих трошкова (ОТ) гране (биљне производње, сточарске производње и прераде), ОТ управе и ОТ продаје (комерцијалне службе). У већим и организационо сложенијим предузећима, у којима се погонском књиговодству посвећује значајнија пажња, могуће је извршити и детаљније рашчлањавање.

У оквиру ОТ гране могу се дефинисати посебна места општих трошкова за ратарство и за повртарство, или још уже, за сродне групе производњи (нпр. за жита, за индустријско биље, за крмно биље итд.). Трошкови комерцијалне службе могу се раздвојити на ОТ набавке и ОТ продаје (што је препоручљиво), а могуће је дефинисати и ОТ механизације (обично се евидентирају у оквиру МТ радионица), као и ОТ истраживања и развоја. При томе, треба имати у виду да већи број МТ значи детаљнији и прецизнији обрачун, али истовремено и компликованији, мање прегледан и скупљи обрачун трошкова. Треба тежити оптимуму између ове две крајности, према конкретним условима у сваком појединачном предузећу.

Носиоци трошкова су учинци (тј. производи и услуге) због којих, у крајњој линији, сви трошкови и настају. Код појединачне и серијске производње директни трошкови се везују за рачуне носилаца трошкова, а индиректни за рачуне МТ. За

[12] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, 1990, стр. 257.
[13] Дмитровић Шапоња Љ., Петковић Ђ., Јакшић Д., наведено дело, 2007, стр. 357.

пољопривреду је карактеристичан обрачун по принципима масовне производње, што значи да се преко МТ прате не само индиректни већ и директни трошкови *(шема 9)*. Директни трошкови се одмах везују за главна МТ, док се индиректни најпре «сакупљају» на помоћним и општим МТ, а потом се расподељују на главна МТ. По завршетку производње врши се пренос трошкова на рачуне готових производа. То практично значи да се конта «носилаца трошкова» не користе. Рачуни носилаца трошкова могу се отворити и за помоћна МТ ако ово МТ пружа и екстерне услуге (нпр. услужно кобмајнирње, орање, транспорт, сушење и сл.). У том случају, ова МТ служе и за евидентирање трошкова (цене коштања) екстерно реализованих услуга (*тачка 4.6.1*).



***Шема 9**. Места трошкова у пољопривреди*

Правилник о контном оквиру прописује да привредни субјекти који обављају производну делатност (привредна друштва, задруге и предузетници који воде двојно књиговодство) у класи 9 обавезно воде:

- рачуне 900, 902,
- групе рачуна 95 и 96 и
- рачуне 980, 982 и 983.

Остале рачуне предузећа могу да отварају у складу са својим потребама.[14]

Није, дакле, прописана обавезна употреба рачуна главних МТ (93), већ само рачуна носилаца трошкова (95). То би, строго узевши по правилнику, значило две могућности:

1) Прва је да се рачуни групе *93-Главна места трошкова* уопште не користе, а да се група *95-Носиоци трошкова* рашчлани по линијама производње (као што је то у практикуму урађено са групом 93). У том случају би се на контима

[14] Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике, Сл. гласник РС, бр. 95/14, члан 66.

носилаца трошкова евидентирали сви трошкови, и по завршетку производње преносили на готове производе (96/95).

2) Друга могућност је да се користе и група 93 и група 95. Трошкови би се евидентирали на рачунима главних МТ, а по завршетку производње, прво би се преносили на рачуне носилаца трошкова (95/93), а потом на рачуне готових производа (96/95). Очигледно је да би овде имали један књиговодствени став више, без праве сврхе и користи.

Водећи рачуна о специфичностима пољопривредне производње, и посебно о принципима једноставности и прегледности, за потребе извођења наставе у овом практикуму одлучили смо се за традиционални поступак обрачуна и књижења трошкова у пољопривреди. То значи да се трошкови сабирају на рачунима главних МТ (93), а по завршетку производње непосредно се преносе на рачуне готових производа (96/93). Конта носилаца трошкова користе се само за евидентирање полупроизвода и евентуалних екстерних услуга.

Бројне **специфичности** пољопривредне производње нарочито долазе до изражаја у домену обрачуна и евиденције трошкова. Као најзначајније, које непосредно утичу на организацију књиговодства трошкова, могу се навести следеће:

- Пољопривредна предузећа, по правилу, имају релативно велики број МТ, што знатно усложњава овај сегмент књиговодства. Без погонског књиговодства, у пољопривреди практично није могуће утврдити цену коштања са задовољавајућим степеном прецизности.
- У ратарству је неопходно отварати посебна места трошкова за исту врсту производње која је завршава у различитим годинама (нпр. пшеница 2016. године и пшеница 2017. године су посебна главна МТ), као и посебна МТ за меркантилну и семенску производњу.
- У сточарству се одвојено прате поједине категорије у оквиру исте врсте стоке (нпр. краве, телад, јунице до 1 године, јунице 1-2 године, итд.). Све то, наравно, повећава број места трошкова, односно компликује погонско књиговодство.
- Јавља се проблем правилног вредновања споредних производа, који немају општепознату тржишну цену, као и питање вредновања полупроизвода, који су у пољопривреди значајно заступљени.
- Ту је и питање правилног вредновања биолошких средстава уопште, односно утврђивања поуздане фер вредности.

4.2. АНАЛИТИЧКИ КОНТНИ ПЛАН ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА

Избор рачуна, односно дефинисање и разрада аналитичког контног плана погонског књиговодства (класа 9), представља најважнији задатак у организацији овог дела рачуноводства. Аналитички контни план треба да уважава бројне специфичности обрачуна трошкова у пољопривреди и да истовремено задовољава основне принципе састављања контних планова. Предузећима је остављена значајна «слобода» да самостално креирају аналитички контни план погонског књиговодства. Привредни субјекти имају довољно простора да, одговарајућим рашчлањавањем класе 9, сачине аналитички контни план према сопственим потребама, уважавајући своје производне, технолошке, организационе и друге специфичности.

Добро је што је правилник о контном оквиру флексибилан у погледу рашчлањавања класе 9, али то ствара проблеме у погледу уједначености, односно упоредивости добијених података. Ово се првенствено односи на форму и методологију састављања калкулације, као основног извештаја погонског књиговодства. Предузећа имају знатно различите калкулације, не само по форми, већ и по начину израчунавања појединих елемената. Важно је да се постигне неопходни минимум уједначености калкулација пољопривредних производа, како би се створиле претпоставке за разна поређења, упросечавања и друге агроекономске анализе.

Аналитички контни план, који је састављен за потребе извођења наставе из овог предмета, може послужити као полазна основа за даљу разраду и надоградњу, односно прилагођавање конкретним условима појединих пољопривредних предузећа.

9 - ОБРАЧУН ТРОШКОВА И УЧИНАКА

90 - Рачуни односа са финансијским књиговодством

900 - Рачун за преузимање залиха
901 - Рачун за преузимање набавке материјала и робе
902 - Рачун за преузимање трошкова
903- Рачун за преузимање прихода[15]

91 - Материјал и роба

910 - Материјал
- 9100 - Основни материјал
- 9101 - Помоћни материјал (заштитна средства, лекови и сл.)
- 9102 - Гориво и мазиво
- 9103 - Резервни делови
- 9104 - Остали материјал (канцеларијски и потрошни)
- 9105 - Алат, инвентар и ауто-гуме
- 9106 - Амбалажа
- 9107 - Одступања од планских цена материјала и робе
- 9108 - Исправка вредности залиха материјала

911 – Роба

911 – Производи и роба у продавницама произвођача

92 – Набавка, техничка управа и помоћне делатности

920 - Општи трошкови набавке [16]
921 - Општи трошкови механизације
922 – Трактори
- 9220 - Трактори-тешки
- 9221 - Трактори-средњи
- 9222 - Трактори-лаки

9230 - Комбајни универзални
9231 - Комбајн за шећерну репу
9232 - Комбајн за грашак
9240 - Радионица
9250 - Сушара
9260 - Мешаона сточне хране
9270 - Систем за наводњавање
9280 - Транспортна служба

[15] Конта означена „италик“ фонтом углавном се не користе у овом практикуму.
[16] Ако се отварају као посебна МТ, онда ОТ Набавке и ОТ Механизације припадају производном функционалном подручју.

93 - Главна места трошкова

930 - Ратарске производње које се завршавају у текућој години
- 9300 - Производња пшенице 2016
- 9301 - Производња кукуруза 2016
- 9302 - Производња шећерне репе 2016
- 9303 - Производња соје 2016
- 9304 - Производња сунцокрета 2016

. . . *итд*

- 9310- Производња семенске пшенице 2016
- 9311- Производња семенског кукуруза 2016

. . .

- 9328- Производња пшенице 2017
- 9329- Јесењи радови 2017

. . .

933 - Повртарске производње
- 9330- Производња кромпира
- 9331 - Производња парадајза
- 9332 - Производња грашка

. . .

934 - Сточарске линије производње
- 9340- Производња млека-краве
- 9341- Производња млека-јунице
- 9342- Производња млека-телад
- 9343- Производња товних свиња
- 9344- Производња товних јунади

. . .

935 - Воћарско-виноградарске линије производње
- 9350- Производња јабука
- 9351- Производња бресака
- 9357 - Производња винског грожђа

. . .

94 - Места општих трошкова
- 9410 - Општи трошкови биљне производње
- 9411 - Општи трошкови сточарства
- 9412 - Општи трошкови прераде
- 9420 - Општи трошкови управе
- *9430 – Општи трошкови продаје*[17]

95 - Носиоци трошкова

957 - Носиоци трошкова помоћних делатности [18]
- 9570 - Носиоци трошкова трактора
- 9573 - Носиоци трошкова комбајна
- 9575 - Носиоци трошкова радионице

. . .

958 - Полупроизводи[19]
- 9580 – Слама
- 9581 – Кукурузовина
- 9582 – Стајњак
- 9583 – Сено луцерке

. . .

[17] У практикуму се из разлога једноставности, ОТ продаје односно укупне комерцијалне службе, евидентирају у оквиру ОТ Управе, тј. конто 9430 се не користи.

[18] Отварају се када помоћна делатност пружа екстерне услуге и служе за евиденцију трошкова (цене коштања) екстерно реализованих услуга (957/92, и даље 9807/957 за трошкове продатих услуга помоћне делатности).

[19] Отварају се за све производе који се употребљавају за сопствену потрошњу на газдинству (репродукциона потрошња).

96 - Готови производи

9600 - Пшеница
9601 - Кукуруз
9602 - Шећерна репа
9603 - Соја
. . .
9620 - Кромпир
9621 - Парадајз
. . .
9640 - Млеко
9641 - Јаја
. . .
9650 - Јабуке
9651 - Бресквe
. . .

98 - Расходи и приходи

97 – Слободна група

980 - Трошкови продатих производа
9800 - Трошкови продатих производа пшенице
9801 - Трошкови продатих производа кукуруза
9802 - Трошкови продатих производа кромпира
9803 - Трошкови продатих производа парадајза
9804 - Трошкови продатих производа млека
9805 - Трошкови продатих производа јабука
9806 - Трошкови продатих производа смрзнутог грашка
9807 - Трошкови продатих услуга радионице
. . .

981 - Набавна вредност продате робе

982 - Трошкови периода
98200 - Трошкови периода- пшеница
98201 - Трошкови периода- кукуруз
. . .

989 – Други приходи - по основу фер вредности
98900 – Други приходи - пшеница
98901 - Други приходи - кукуруз
. . .

983 – Отписи, мањкови и вишкови залиха учинака

986 – Приходи по основу производа и услуга

987 – Приходи по основу робе

988 - Слободан рачун

989 – Други пословни приходи

99 – Рачуни добитка, губитка и закључка

990 – Пословни резултат
9900 – Пословни добитак
9901 – Пословни губитак

991 – Добитак и губитак по основу продаје материјала
9910 – Добитак по основу продаје материјала
9911 – Губитак по основу продаје материјала

992 – Мањкови материјала
993 – Отписи материјала
994 – Вишкови материјала

999 – Закључак обрачуна трошкова и учинака

4.3. ФУНКЦИОНИСАЊЕ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА У ПОЉОПРИВРЕДИ

Калкулација учинака и други аналитички извештаји погонског књиговодства, састављају се на крају обрачунског периода, али су резултат континуираног обрачуна и евидентирања трошкова у погонском књиговодству. То се може пратити по одређеним „фазама књижења трошкова“, које су јасно разграничене у књговодствено-техничком и организационом погледу *(шема 9а)*.

У литератури се могу пронаћи и класификације са само четири фазе књижења трошкова, при чему је изостављена ***V фаза: „Књижење трошкова продатих производа“***. Књиговодствено обухватање трошкова по фазама пружа одговоре на важна управљачка питања: *I фаза* - шта се и колико троши?; *II и III фаза* - где се троши?; *IV фаза* - ради чега се троши?

Редни број фазе	**Назив фазе**	**Ознака на шеми**
I Фаза	Евидентирање трошкова по врстама у финансијском књиговодству	**Ф**
II Фаза	Пренос трошкова из финансијског књиговодства на одговарајуће место трошкова у погонском књиговодству	**2**
III Фаза	Интерни обрачун између места трошкова	**3** и **4**
IV Фаза	Коначан обрачун носилаца трошкова, тј. завршетак производње	**5**
V *Фаза*	*Књижење трошкова продатих производа*	***6***

Шема 9а. *Фазе књижења трошкова у пољопривреди*

Поједине фазе обрачуна трошкова детаљније се обрађују у следећим поглављима практикума. Пре тога, да би се стекла потпунија слика, даје се приказ функционисања комплетног обрачуна трошкова у пољопривреди *(шема 10)*. Представљени шематски приказ је општег карактера и може се прилагодити потребама различитих пољопривредних предузећа. Приказ је усаглашен са претходно разрађеним аналитичким контним планом класе 9, званичним Контним оквиром и другим професионалним нормативима који се односе на овај део рачуноводства. За боље разумевање приказа неопходно је истаћи најзначајнија методолошка решења на којима се заснива:

– Примењује се издвојени погонски обрачун, са сопственим заокруженим системом рачуна, развијених по калкулацијском принципу;
– Залихе материјала се у основној варијанти евидентирају у финансијском књиговодству, а приказана је и варијанта када се материјал евидентира у погонском књиговодству;
– Трошкови управе и продаје сматрају се «трошковима производа», тј. преносе се на главна места трошкова и даље улазе у цену коштања залиха производа;
– У погонско књиговодство се не преузимају пословни приходи, мада та могућност постоји. Предузећа самостално бирају да ли ће преузимати и пословне приходе, у циљу утврђивања резултата у погонском књиговодству, по методу «трошкова продатих производа»,[20] и то аналитички, по појединим производњама, гранама производње, организационим јединицама, као и за предузеће у целини.

[20] У званичном БУ, као и књиговодственом методом, резултат се утврђује по «методу укупних трошкова».

ОБЈАШЊЕЊЕ ШЕМЕ:

Функционисање погонског обрачуна укључује следеће основне књиговодствене ставове *(шема 10)*:

Ф) Означава ***прву фазу*** рачуноводственог обухватања трошкова. Трошкови се евидентирају по примарним врстама у финансијском књиговодству (класа 5), и то за предузеће у целини.

1) Ова промена се не односи непосредно на трошкове, већ на преузимање вредности залиха на почетку обрачунског периода. Залихе производње у току преносе се на конта главних МТ (група 93), залихе полупроизвода на аналитичке рачуне у оквиру *958-Полупроизводи*, а залихе готових производа на конта групе 96. У случају када се материјал евидентира у погонском књиговодству, по истом принципу као за готове производе, преузимају се и почетне залихе материјала (910,9107/900).[21] У току обрачунског периода преузимају се набављене количине материјала преко конта *901- Рачун за преузимање набавке материјала*, укључујући и одступања (910,9107/901), што на шеми није приказано због ограничености простора.

2) Означава ***другу фазу*** књижења трошкова, односно преузимање примарних врста трошкова из финансијског књиговодства и њихово везивање за одговарајућа МТ.

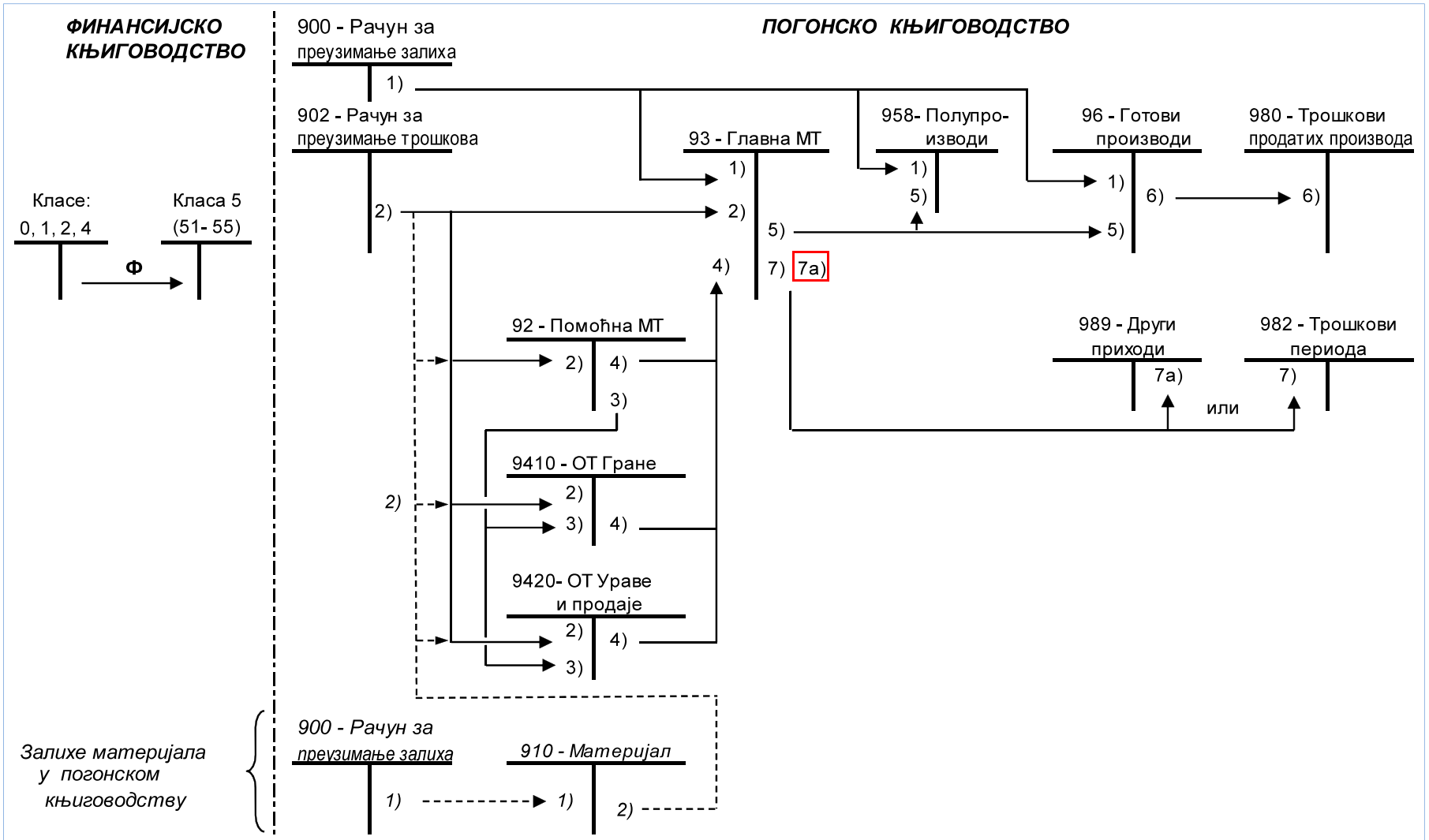
3) Расподела и пренос трошкова са помоћних МТ на места главних и општих трошкова (***први део треће фазе***). Ова промена укључује и прерасподелу између појединих помоћних МТ, на пример, између трактора и радионице. Ако се у оквиру помоћне делатности појављују и екстерно реализоване услуге (нпр. орање, комбајнирање, сушење и сл.), онда се врши пренос сразмерног дела трошкова ових активности на сопствене носиоце трошкова (957/92, и даље 980/957), што због прегледности на шеми није приказано.

4) Пренос општих трошкова гране, управе и продаје на главна МТ (***други део треће фазе***). ОТ управе могу се расподељивати и на помоћна МТ, али је због једноставности у практикуму усвојено решење да се расподељују само на главна МТ. Ако се предузеће одлучи да опште трошкове управе и продаје у целости или делимично сматра „расходима периода“ у коме су настали књижење би било 982/942. Пољопривредна предузећа због дужине производног процеса и сезонског карактера производње и продаје, могу да бирају да ли ће прихватити овакав третман ОТ управе и продаје. У овом практикуму то није прихваћено.

5) Завршетак производње, односно пријем производа (главних и споредних) и полупроизвода на складиште по њиховој фер вредности (***четврта фаза***). У пољопривреди се сви производи који су намењени сопственој (репродукционој) потрошњи сматрају полупроизводима, независно од нивоа финализације. То у књиговодственом смислу подразумева њихово задржавање на конту *958-Полупроизводи*, све до момента потрошње, када се књиже на терет конта одговарајућег МТ у коме су употребљени (93/958), што на шеми због прегледности није приказано.

6) Књижење трошкова продатих производа (***пета фаза***). Ово је само део књижења продаје производа, будући да се први део спроводи у финансијском књиговодству (204/614,470). Евентуални мањкови и отписи производа књиже се преко конта 983 (983/960), а вишкови на супротној страни истог конта (960/983), што због недостатка простора није приказано на шеми.

[21] На шеми није приказано књижење одступања од планских цена материјала (конто 9107), због ограничености простора.



Шема 10: *Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди*

7) Књижење разлике између фер вредности и цене коштања завршених производа. Ако је фер вредност мања од стварне цене коштања производа разлика ће се књижити на дуговну страну конта *982- Трошкови периода* (982/93). У супротном случају књижење ће се вршити у корист конта *989- Други приходи* (93 /989). Ова промена се може књижити тек када је позната пуна цена коштања производа, а то је у пољопривреди често тек на крају године, тј. када се расподеле и индиректни трошкови.

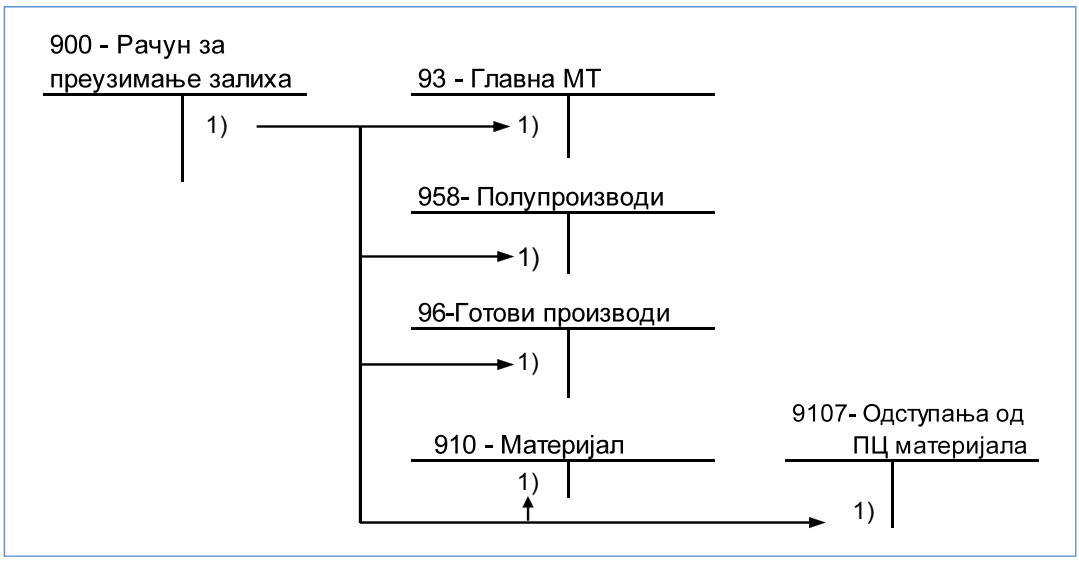
За потребе састављања биланса стања и биланса успеха, у погонском књиговодству се на крају обрачунског периода саставља извештај о промени вредности залиха учинака (готових производа и недовршене производње) у току обрачунског периода (*погледати тачку 4.8.2*). Ако се материјал евидентира у погонском књиговодству, на крају године се саставља и извештај о трошковима материјала (*тачка 4.8.1*).

На крају године, после књижења свих промена, врши се закључак погонског књиговодства, односно затварање свих рачуна. То се спроводи преко конта *999- Закључак обрачуна трошкова и учинака* (задужењем свих рачуна који имају потражни салдо и одобрењем рачуна који имају дуговни салдо), што због прегледности на шеми није приказано. После ове промене погонско књиговодство **нема салдо**, тј. салдо је нула. Рачуни из класе 9 се, дакле, **не појављује у билансима.**

4.4. ПРЕУЗИМАЊЕ ПОЧЕТНИХ ЗАЛИХА У ПОГОНСКО КЊИГОВОДСТВО

Погонско књиговодство се на крају године затвара, а залихе се исказују у билансу стања, на контима класе 1. На почетку следеће године, у поступку отварања књига, неопходно је пренети у погонско књиговодство почетне залихе *(шема 11)*:

- производње у току (93 / 900),
- полупроизвода (958 / 900),
- готових производа (960 / 900) и
- материјала (910/900) – само ако се материјал евидентира у погонском књиговодству.



Шема 11. *Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство*

Полупроизводи и готови производи се вреднују по фер вредности, а материјал по стварним или планским ценама. Ако се материјал евидентира по планским ценама, књиже се и одступања на одговарајућу страну корективних конта 9107 (на шеми је приказано само књижење негативних одступања- ПЦ<СЦ).

На почетку године се, осим озимих усева, као производња у току јављају и извршена улагања у јесењу припрему земљишта. С обзиром на могуће измене сетвеног плана, најцелисходније је да се ови трошкови пренесу збирно (*9329-Јесењи радови*), а да се касније, у пролеће, изврши њихово прекњижавање на одговарајућа конта заснованих производњи. Производња у току се увек евидентира по стварним ценама.

Конта из групе *90-Рачуни односа са финансијским рачуноводством* су техничког карактера. Њихова улога је успостављање равнотеже (дугује = потражује) у погонском књиговодству. То је неопходно с обзиром да је контни оквир развијен по билансном принципу (организациони дуализам) у коме финансијско и погонско књиговодство представљају релативно заокружене и самосталне целине, са посебним дневником и главном књигом, односно сопственом равнотежом «*дугује = потражује*». У таквим условима се у једном ставу за књижење не могу заједно наћи рачун из финансијског и рачун из погонског књиговодства. Сличну функцију имају и рачуни 510- Набавка материјала и 500- Набавка робе. Рачуни групе 90 могу се рашчлањавати по врстама залиха, односно трошкова, што се, из разлога једноставности, у практикуму не примењује.

Примери:

1) На почетку године периода предузеће има залихе концентроване сточне хране по стварној вредности од 105.000 динара. Материјал се евидентира у класи 9.
2) На почетку године предузеће има залихе пестицида по планској вредности од 140.000 динара, стварна вредност је 155.000 динара. Материјал се евидентира у класи 9.
3) На почетку године предузеће има залихе резервних делова по планској вредности од 210.000 динара Одступање од планске цене је 10% позитивно (ПЦ>СЦ).

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Материјал - основни	9100	105.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		105.000
	Преузимање почетних залиха			
2)	Материјал - помоћни	9101	140.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107	15.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		155.000
	Преузимање почетних залиха			
3)	Резервни делови	9103	210.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107		30.000
	Рачун за преузимање залиха	900		180.000
	Преузимање почетних залиха			

4) На почетку године предузеће има залихе сламе по процењеној тржишној (фер) вредности од 530.000 динара. Слама се користи за сопствене потребе.
5) Вредност почетних залиха кукурузовине је 295.000 динара.

6) 01. јануара 2016. године предузеће има засејаних 10 ха озиме пшенице, у коју је до тада уложило 525.000 динара.
7) 01. јануара 2016. године предузеће има 100 прасади у тову просечне старости око 4 месеца. Укупна претходна улагања у производњу товљеника износе 815.000 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
4)	Полупроизводи - слама	9580	530.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		530.000
	Преузимање почетних залиха			
5)	Полупроизводи - кукурузовина	9581	295.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		295.000
	Преузимање почетних залиха			
6)	Производња пшенице	9300	525.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		525.000
	Преузимање почетних залиха			
7)	Производња товних свиња	9343	815.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		815.000
	Преузимање почетних залиха			

8) На почетку године предузеће има залихе зрна соје по фер вредности од 637.000 динара.
9) Предузеће у силосу има 5 тона кукуруза по фер (тржишној) цени од 16.000 дин/тони.
10) На почетку обрачунског периода предузећа поседује залихе недовршене производње пшенице у вредности од 491.000 динара (подразумева се по стварној вредности), залихе минералног ђубрива по планској вредности од 184.000 динара (стварна вредност је 162.000 динара -позитивно одступање), и залихе готових производа сунцокрета по фер вредности од 343.000 динара. Извршити преузимање почетних залиха у погонско књиговодство.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
8)	Готови производи - соја	9603	637.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		637.000
	Преузимање почетних залиха			
9)	Готови производи - кукуруз	9601	80.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		80.000
	Преузимање почетних залиха			
10)	Производња пшенице	9300	491.000	
	Материјал - основни	9100	184.000	
	Готови производи - сунцокрет	9605	343.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107		22.000
	Рачун за преузимање залиха	900		996.000
	Преузимање почетних залиха			

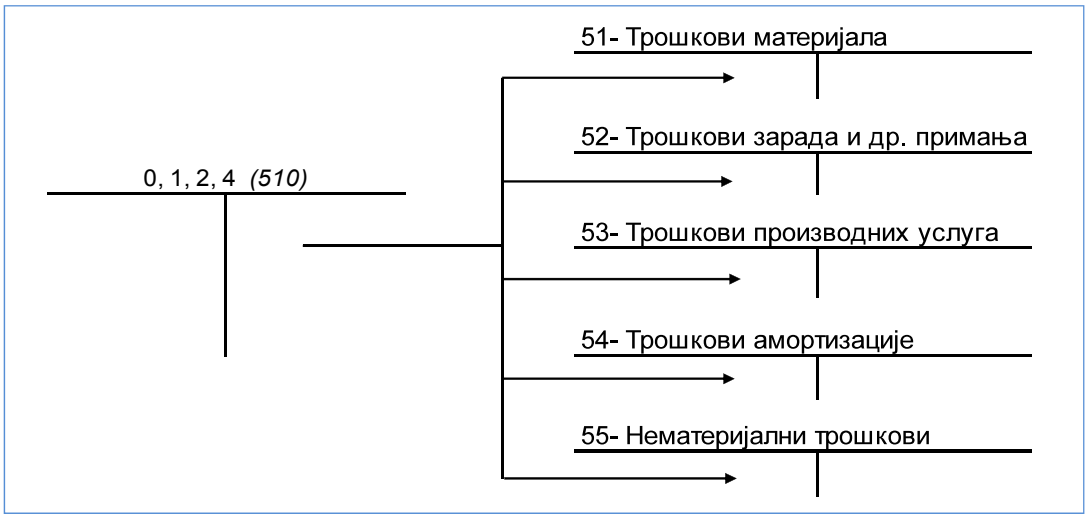
Примери за самосталан рад:

1) На почетку обрачунског периода у магацину предузећа се налазе тракторске гуме по планској вредности од 47.000 динара, стварна вредност је 52.500 динара. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
2) Планска вредност почетних залиха канцеларијског и другог потрошног материјала (остали материјал) износи 31.000 динара. Одступање од планских цена је 10% негативно. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
3) На почетку обрачунског периода предузеће има залихе ђубрива Уреа по планској вредности од 255.000 динара, одступање од планских цена је 10% позитивно. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
4) Процењена (фер) вредност почетних залиха сена луцерке износи 320.000 динара. Сено је добијено из сопствене производње и намењено је за сопствене потребе. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
5) 01. јануара 2016. године предузеће има залиха силаже по фер вредности од 740.000 динара. Силажа се користи за сопствене потребе. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
6) На почетку године предузеће има засејаних 10 ха озиме пшенице, чија цена коштања износи 505.000 динара. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
7) Укупна вредност јесењих улагања (орање, ђубрење и др.) на парцелама које ће бити засејане јарим усевима износи 1.350.000 динара (конто 9329). Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
8) На почетку године предузеће има 15 бикова у тову. Укупна дотадашња улагања у производњу товних бикова износе 1.220..000 динара (тов није завршен). Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
9) Предузеће има почетне залихе зрна пшенице по фер вредности од 330.000 динара. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
10) Предузеће у силосу има 15 тона сунцокрета по фер вредности од 35.000 дин/тони. Прокњижити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
11) На почетку године предузећа поседује залихе недовршене производње това свиња у вредности од 530.000 динара, залихе НПК ђубрива по планској вредности од 180.000 динара (стварна вредност је 200.000 динара), залихе концентроване сточне хране по планској вредности од 210.000 динара (одступање је 10% позитивно), и залихе готових производа кукуруза по фер вредности од 210.000 динара. Извршити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.
12) На почетку године предузећа поседује залихе недовршене производње пшенице у вредности од 440.000 динара, залихе ђубрива Уреа по планској вредности од 130.000 динара (одступање је 10% негативно), залихе горива по планској вредности од 39.000 динара (одступање је 10% позитивно), и залихе готових производа смрзнуте бораније по фер вредности од 66.000 динара. Извршити пренос почетних залиха у погонско књиговодство.

4.5. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ПРИМАРНИХ ВРСТА ТРОШКОВА И ЊИХОВ ПРЕНОС НА МЕСТА ТРОШКОВА

(I и II ФАЗА)

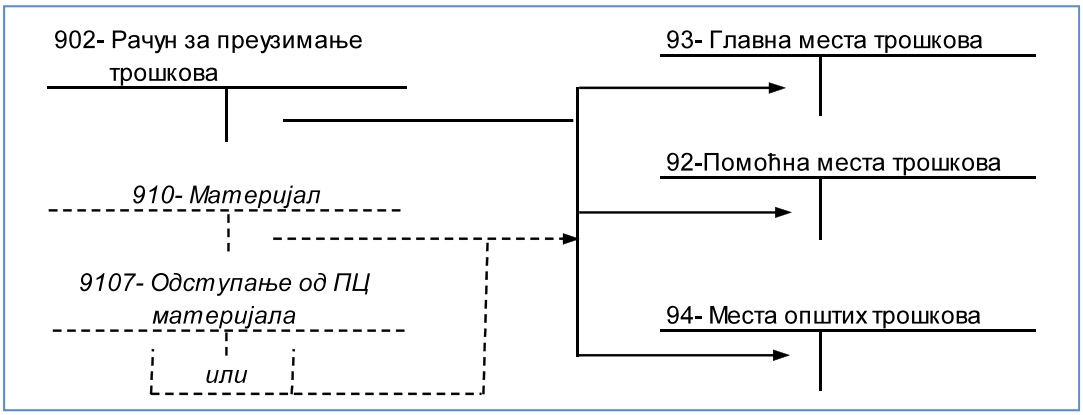
У примарне трошкове спадају сви они трошкови који се, као такви, први пут обрачунавају и евидентирају на рачунима за праћење трошкова. Књижење примарних врста трошкова представља ***прву фазу*** рачуноводственог обухватања трошкова. Књижење се обавља у финансијском књиговодству, на терет рачуна пословних расхода (51-55), уз одобрење одговарајућих рачуна из класа 0, 1, 2 и 4 *(шема 12)*.



Шема 12. *Књижење примарних врста трошкова* ***(прва фаза)***

Ако се материјал евидентира у погонском књиговодству (класа 9), онда се трошкови материјала у финансијском књиговодству књиже на основу извештаја састављеног на крају обрачунског периода (511,512,513,514,515/510). У том случају се на контима групе 10 књиже само промена вредности залиха материјала, о чему се више говори у *тачки 4.8.1.*

У ***другој фази*** рачуноводственог обухватања примарни трошкови се из финансијског књиговодства преносе на одговарајућа места трошкова (МТ) у погонском књиговодству. При том се задужују конта МТ, а одобрава технички конто *902-Рачун за преузимање трошкова*. Књижење трошкова материјала, у случају када се исти евидентира у класи 9, на шеми је приказано испрекиданом линијом (93,92,94/910,9107).



Шема 12а. *Пренос примарних трошкова на рачуне МТ* ***(друга фаза)***

Већина трошкова у пољопривреди може се непосредно (тј. на основу документације) везати за одговарајућа МТ (семе, ђубриво, заштитна средства, већи део сточне хране, директни рад итд.). То подразумева добру организацију рачуноводствене службе, односно уписивање шифре МТ на основној документацији (требовања, радни налози, извештаји о раду и др.). За неке трошкове је неопходно извршити претходне обрачуне, односно расподелу (нпр. електрична енергија, гас, амортизација и одржавање објеката у сточарству, део кабасте хране итд.).

У пракси домаћих пољопривредних предузећа, пренос трошкова на места њиховог настанка углавном се књижи периодично (декадно, месечно, квартално или чак тек на крају године), у зависности од врсте трошкова и организације рачуноводствене службе. Препоручљиво је да се учесталост књижења усклади са извођењем агротехничких/зоотехничких операција у пољопривреди. У добро организованом погонском књиговодству, најважније врсте директних трошкова (директни рад, основни и помоћни материјал, гориво и др.), само се формално преко улазног конта *902-Рачун за преузимање трошкова* преузимају у погонско књиговодство. Њихово књижење се у пракси врши на основу изворне документације (радни налози, требовања, радне листе, спецификације, фактуре и сл.), а то значи истовремено, па чак и пре књижења у финансијском књиговодству.

4.5.1. Обрачун и књижење трошкова материјала

Предузећа у току године набављају материјал више пута, при чему су најчешће различити и добављачи и количине и набавне цене. Услед тога се јавља проблем утврђивања цена по којима се материјал издаје у производњу. Ово је посебно важно у условима нестабилних цена, јер се тиче временског разграничавања вредности између биланса стања и биланса успеха, односно њихове реалности. Веће излазне цене увећавају расходе у билансу успеха, односно умањују преостале залихе материјала у билансу стања. Постоје различити методи вредновања издатог материјала, а као најзначајнији се могу навести:

1) ФИФО метод – „прва улазна – прва излазна“,
2) ЛИФО метод – „последња улазна – прва излазна“,
3) Метод просечних цена и
4) Метод планских цена.

Избор метода зависи од врсте делатности, пословне политике предузећа, услова пословања, инфлације и других фактора. Ако предузеће одређени метод примењује у дужем временском периоду, утицај на резултате пословања неће бити посебно значајан у стабилним условима пословања.

У наставку се обрађује књижење трошкова материјала:

а) по **стварним** просечним и
б) по **планским** ценама.

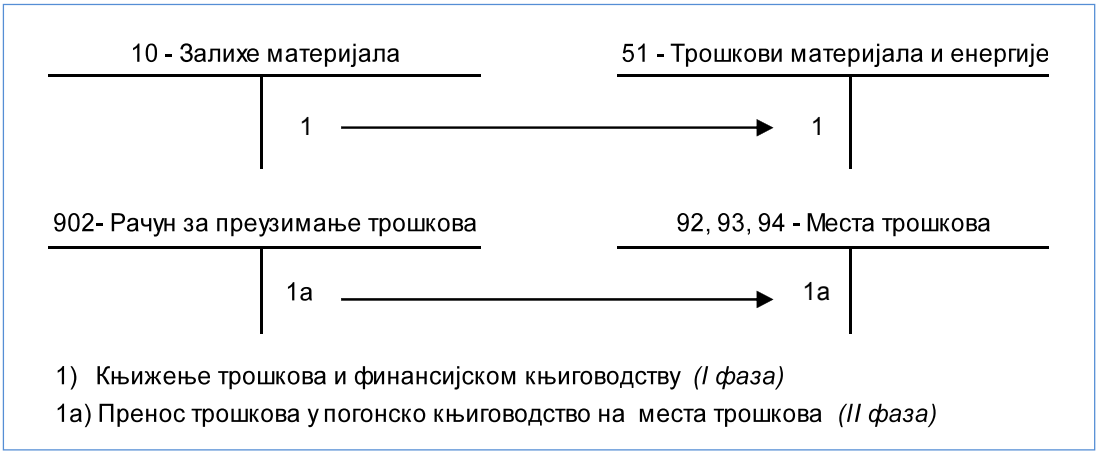
У оба случаја се приказују варијанте евидентирања материјала:

- у финансијском књиговодству и
- у погонском књиговодству.

Као што је већ поменуто, истовремено се приказује евидентирање трошкова материјала у *првој* и у *другој* фази књижења. На основу текста промена, односно претходног знања о трошковима, може се закључити на које МТ се материјал односи.

4.5.1.1. КЊИЖЕЊЕ ТРОШКОВА МАТЕРИЈАЛА ПО СТВАРНИМ ЦЕНАМА

Књижење трошкова материјала, у варијанти када се материјал евидентира у **финансијском књиговодству** по стварним ценама, приказује *шема 13*. Одређене врсте материјала не могу се складиштити, или предузеће нема одговарајуће складишне капацитете за то (нпр. вода, гас, у одређеним случајевима и гориво, средства за хигијену и др.). Трошкови се у овим случају књиже одобравањем конта добављача, уместо конта залиха материја (51,27/435), на основу добијене фактуре.



Шема 13. *Књижење трошкова материјала по* ***стварним ценама*** *– у* ***финансијском*** *књиговодству*

Враћање неутрошеног материјала из производње најчешће се књижи сторнирањем, на основу повратнице материјала. Кало, растур, квар и лом такође представљају смањење залиха материјала, али нису редовни трошкови материјала (погледати *тачку 2.1. овог поглавља*).

Финансијско и погонско књиговодство су, у организационом погледу, два одвојена дела рачуноводства, са сопственом хронолошком и систематском евиденцијом. Исправно би било да се приликом свих књижења, дневници и главна књига приказују **одвојено** за финансијско и погонско књиговодство. Међутим, у настојању да се сва књижења која се односе на одређену пословну промену прикажу на једном месту, ценећи да је то за студенте лакше и разумљивије, у практикуму се све књижи у истом дневнику. Главна књига, односно „Т“ конта, углавном се дају одвојено за финансијско и за погонско књиговодство.

Примери:

1) Издато је семена кукуруза у вредности од 135.000 динара, на основу требовања бр. 105.
2) На основу требовања бр. 122 издато је у производњу НПК ђубриво у вредности од 264.000 динара. Ђубриво је издато за потребе производње пшенице.
3) На основу требовања и недељног обрачуна, утврђено је да трошкови концентроване хране износе 250.000 динара. Од тога се на краве односи 150.000 динара, на јунице 80.000 динара и телад 20.000 динара.
4) Издати су хербициди у вредности од 115.000 динара. Од тога се на производњу шећерне репе односи 85.000 динара, а на производњу соје 30.000 динара.
5) Издато је гориво за потребе лаких трактора у вредности од 43.000 динара и за комбајн универзални 31.000 динара.
6) Требоване су картонске кутије (неповратна амбалажа) за паковање конзумних јаја у вредности од 19.000 динара.

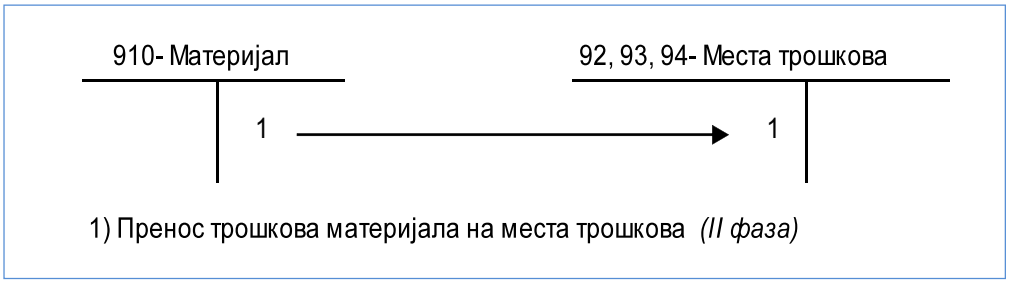
7) Према требовању бр. 154 издате су гуме за комбајн за шећерну репу у вредности од 48.000 динара, филтери за путнички аутомобил који се користи у дирекцији у вредности од 16.000 динара, и лежајеви за Ладу Ниву која се користи за потребе биљне производње у вредности од 24.000 динара.
8) За потребе бербе јабука издате су пластичне гајбе (повратна амбалажа) у вредности од 62.000 динара.
9) Издато је разног канцеларијског материјала у вредности од 13.000 динара, од чега се на рачуноводствену службу односи 9.000 динара, а остатак за потребе оперативне евиденције у сточарству.
10) Издата су средства за одржавање хигијене у радионици у износу од 15.000 дин.
11) На основу повратнице материјала бр. 17 у магацин је враћен део минералног ђубрива, издатог у промени бр. 2, јер је одлучено да се за две парцеле употреби мања количина од планиране. Вредност враћеног ђубрива износи 56.000 динара.
12) Предузеће је добило фактуру за утрошени природни гас у месецу јануару у износу од 54.000 динара. На тај износ је зарачунат ПДВ по стопи од 20%. Предузеће има само једно бројило, али је на основу инсталисане снаге грејних тела и површине која се греје, направљен обрачун којим је утврђено да се на управну зграду односи 30.000 динара, радионицу 16.000 динара и на сушару 8.000 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови материјала за израду	511	135.000	
	Материјал - основни	1010		135.000
	За издати материјал по треб. бр. 105			
1а)	Производња кукуруза	9301	135.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		135.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
2)	Трошкови материјала за израду	511	264.000	
	Материјал - основни	1010		264.000
	За издато ђубриво у производњу			
2а)	Производња пшенице	9300	264.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		264.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
3)	Трошкови материјала за израду	511	250.000	
	Материјал - основни	1010		250.000
	За издато сено луцерке			
3а)	Производња млека - краве	9340	150.000	
	Производња млека - јунице	9341	80.000	
	Производња млека - телад	9342	20.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		250.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
4)	Трошкови материјала за израду-помоћног	511	115.000	
	Материјал - помоћни	1011		115.000
	За утрошене хербициде			
4а)	Производња шећерне репе	9302	85.000	
	Производња соје	9303	30.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		115.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
5)	Трошкови горива и енергије	513	74.000	
	Материјал - гориво и мазиво	1013		74.000
	За издато гориво у производњу			

5а)	Трактори - лаки	9222	43.000	
	Комбајни универзални	9230	31.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		74.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
6)	Трошкови осталог материјала	512	19.000	
	Материјал - повратна амбалажа	1015		19.000
	За издату неповратну амбалажу			
6а)	Производња јаја	9347	19.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		19.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
7)	Трошкови осталог материјала	512	88.000	
	Резервни делови	102		88.000
	За издате резервне делове			
7а)	Комбајн за шећерну репу	9231	48.000	
	Опошти трошкови управе	9420	16.000	
	Општи трошкови биљне производње	9410	24.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		88.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
8)	Трошкови осталог материјала	512	62.000	
	Алат и инвентар	103		62.000
	За издату повратну амбалажу			
8а)	Производња јабука	9350	62.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		62.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
9)	Трошкови осталог материјала	512	13.000	
	Материјал - остали	1012		13.000
	За утрошени канцеларијски материјал			
9а)	Опошти трошкови управе	9420	9.000	
	Опошти трошкови сточарства	9411	4.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		13.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
10)	Трошкови осталог материјала	512	15.000	
	Материјал - остали	1012		15.000
	За утрошени остали материјал			
10а)	Радионица	9240	15.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		15.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			
11)	Трошкови материјала за израду	511	(56000)	
	Материјал - основни	1010		(56000)
	За враћени материјал из производње			
11а)	Производња кукуруза	9301	(56000)	
	Рачун за преузимање трошкова	902		(56000)
	За враћени материјал из производње			
12)	Трошкови горива и енергије	513	54.000	
	ПДВ у примљ. фактурама - општа стопа	270	10.800	
	Добављачи у земљи	435		64.800
	За утрошени природни гас			
12а)	ОТ управе	9222	30.000	
	Радионица	9240	16.000	
	Сушара	9250	8.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		54.000
	Пренос трошкова у погонско књиговод.			

Ако се материјал евидентира у **погонском књиговодству** по стварним ценама, трошкови материјала књиже се према следећој шеми:



Шема 14. *Књижење трошкова материјала по* ***стварним ценама*** *- у* ***погонском*** *књиговодству*

У овом случају се књижење трошкова материјала у финансијском књиговодству (51 /510) врши на основу посебног "извештаја о трошковима материјала", који се саставља на крају обрачунског периода (*тачка 4.8.1*).

У наставку се дају књижења претходних промена, у случају када се материјал евидентира у погонском књиговодству:

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Производња кукуруза	9301	135.000	
	Материјал - основни	9100		135.000
	За издато семе по требовању бр. 105			
2)	Производња пшенице	9300	264.000	
	Материјал - основни	9100		264.000
	За издато ђубриво по требовању бр.122			
3)	Производња млека - краве	9340	150.000	
	Производња млека - јунице	9341	80.000	
	Производња млека - телад	9342	20.000	
	Материјал - основни	9100		250.000
	За издато сено луцерке			
4)	Производња шећерне репе	9302	85.000	
	Производња соје	9303	30.000	
	Материјал - помоћни	9101		115.000
	За утрошене хербициде			
5)	Трактори - лаки	9222	43.000	
	Комбајн универзални	9230	31.000	
	Материјал - гориво и мазиво	9102		74.000
	За издато гориво у производњу			
6)	Производња јаја	9347	19.000	
	Материјал - неповратна амбалажа	9106		19.000
	За издату неповратну амбалажу			
7)	Комбајн за шећерну репу	9231	48.000	
	Општи трошкови управе	9420	16.000	
	Општи трошкови биљне производње	9410	24.000	
	Резервни делови	9103		88.000
	За издате резервне делове			
8)	Производња јабука	9350	62.000	
	Алат и инвентар	9105		62.000
	За издату повратну амбалажу			

9)	Општи трошкови управе	9420	13.000	
	Општи трошкови сточарства	9411	4.000	
	Материјал - остали	9104		17.000
	За утрошени остали материјал			
10)	Радионица	9240	15.000	
	Материјал - остали	9104		15.000
	За утрошени остали материјал			
11)	Производња кукуруза	9301	(56.000)	
	Материјал - основни	9100		(56.000)
	За враћени материјал из производње			
12)	Општи трошкови управе	9420	30.000	
	Радионица	9240	16.000	
	Сушара	9250	8.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		54.000
	За утрошени природни гас			

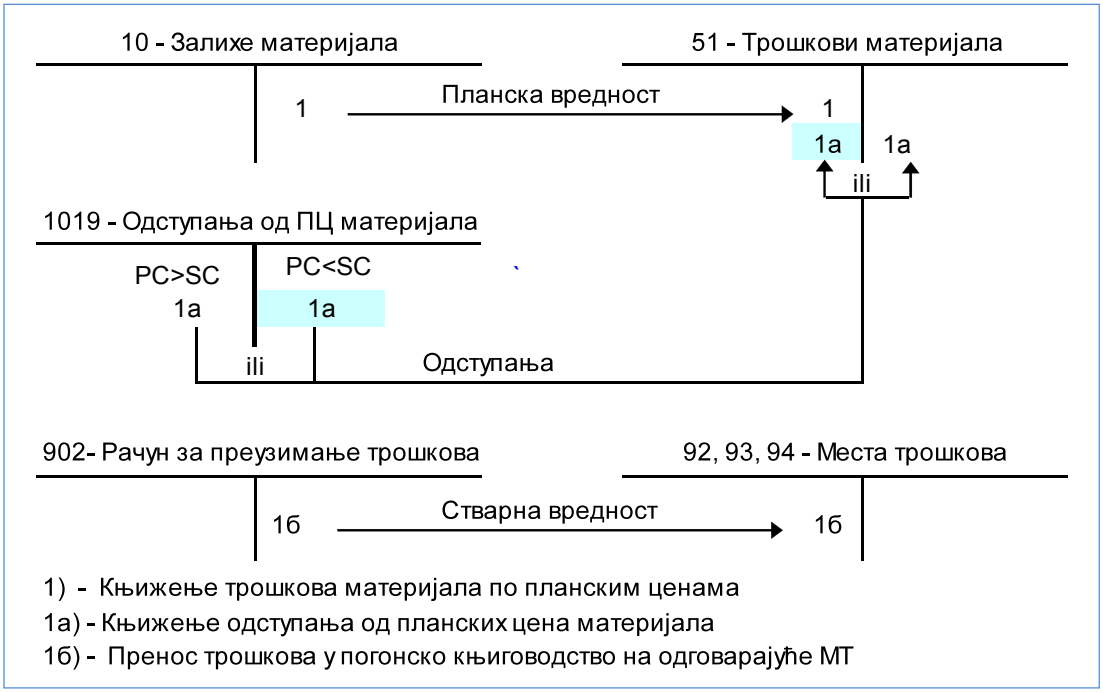
Примери за самосталан рад:

1) На основу требовања бр. 106 издато је у производњу семе уљане репице у вредности 93.000 динара.
2) На основу требовања бр. 124 издато је у производњу шећерне репе НПК ђубриво у вредности од 285.000 динара.
3) Издато из магацина заштитних средстава у производњу дуње у вредности од 108.000 динара.
4) Из магацина су издати лекови у вредности од 19.000 динара, од чега се на крмаче односи 13.000 динара, а на прасад 6.000 дин.
5) Утрошено је гориво за потребе тешких трактора у вредности од 33.000 динара, система за наводњавање 14.000 динара, а за комбајн за грашак 21.000 динара.
6) Трошкови концентрата износе 144.000 динара. Од тога се на товну јунад односи 54.000 динара, а на товне свиње 90.000 динара.
7) За потребе бербе шљива издате су пластичне гајбе у вредности 53.000 динара.
8) Према требовању бр. 26 издате су гуме за камионе у транспортној служби у вредности 49.000 динара, свећице за путнички аутомобил који се користи за потребе прераде у вредности 11.000 динара и дизне за «Ауди А6» у дирекцији у вредности 18.000 динара.
9) Издата су средства за одржавање хигијене у вредности 10.000 динара за потребе мешаоне сточне хране и радионице 16.000 динара.
10) На основу повратнице материјала бр. 19 у складиште је враћен део семена, издатог у промени бр. 1. у вредности од 17.00
11) 0 динара.
12) Предузеће је добило фактуру за утрошену електричну енергију у месецу марту у износу од 25.000 динара. На тај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Предузеће има само једно бројило, али је на основу инсталисане снаге потрошача и претходног искуства, направљен обрачун којим је утврђено да се на управну зграду односи 12.000 динара, систем за наводњавање 7.000 динара и шталу за музне краве 6.000 динара.

4.5.1.2. КЊИЖЕЊЕ ТРОШКОВА МАТЕРИЈАЛА ПО ПЛАНСКИМ ЦЕНАМА

Евидентирање материјала по планским ценама има низ предности, не само у погледу ажурности књиговодства трошкова, већ и са управљачког аспекта. То посебно долази до изражаја у пољопривреди, због дужине репродукционог процеса. Планске цене се одређују на почетку године и обично се не мењају осим у случају већих поремећаја тржишних цена.

У пољопривреди је препоручљиво да се за важније материјале (минерална ђубрива, семе, сточна храна, гориво, важнија заштитна средства, резервне делове и др.) одступања од планских цена обрачунавају и књиже појединачно. То подразумева постојање посебних конта одступања од планских цена за сваки од ових материјала. За остале мање вредне материјале, обрачун се може вршити збирно, по сродним групама. Коришћење планских цена подразумева да се трошкови књиже у два корака, по следећој шеми:



Шема 15. *Књижење трошкова материјала по* ***планским ценама*** *- у* ***финансијском*** *књиговодству*

Променом *1а)* прокњижени износ планских трошкова своди се на стварне трошкове. Ова промена се увек књижи **на „мању страну**“ корективног конта 1019, уз истовремено изравнање на конту трошкова, у складу са основном правилом двојног књиговодства: «дугује = потражује». При том се, у случају позитивног одступања (ПЦ>СЦ), обично врши сторнирање на дуговној страни конта трошкова, уместо књижења на потражној страни (оба начина су исправна). После књижења одступања, салдо на контима трошкова (511,512,513) једнак је стварно насталим трошковима. У погонско књиговодство се, дакле, преноси **стварни износ** трошкова *(1б).* Могуће је у погонско књиговодство преносити и одступања, и даље их књижити по местима и носиоцима трошкова у свим фазама обрачуна. То се ради у развијенијим системима обрачуна трошкова (по планским, процењеним, стандардним трошковима), који нису предмет разматрања у овом практикуму.

Пре књижења, неопходно је обрачунати износ одступања од планске вредности утрошеног материјала, што се може урадити на следећи начин:

$$\mathbf{П} = \frac{С \times 100}{Д}; \quad \mathbf{И} = П \times У$$

П - проценат одступања,

С – салдо конта одступања од планских цена материјала (Сдо 1019);

Д – збир дуговне стране конта материјала (101 до 104), тј. почетни салдо;
плус укупна задужења (повећања) у току обрачунског периода;

И – износ одступања од планске вредности материјала;

У – планска вредност утрошеног материјала (*тј. износ прокњижен у промени 1*).

У пракси се одступања обрачунавају периодично (полумесечно или чешће месечно и квартално). У практикуму се одступања обрачунавају и књиже истовремено са издавањем материјала по планским ценама.

Примери:

1) Стање на основном и корективном конту минералног ђубрива на дан 15.03.2016. године приказано је *променама 1 до 3*. Након тога је за потребе производње пшенице издато минералног ђубрива по планској вредности од 105.000 динара *(промена 4)*.

1010 - Материјал - основни					
Поч. Сдо	(1)	250.000	105.000	(3)	Издато
Набавка:	(2)	120.000			
С-ње 15.03:	Σ	*370.000*	**100.000**	(4)	Издато

511- Трошкови материјала		
Издато:	(4)	**105.000**
Од-ње:	(4а)	**7.114**

1019 - Одступања од ПЦ материјала					
Набавка:	(2)	15.000	50.000	(1)	Поч. Сдо
Издато	(3)	9.932			
Од-ње:	(4а)	**7.114**	*25.068*	Сдо:	15.03.

902- Рачун за преузимање трошкова		
	97.886	(4б) 0

9300- Производња пшенице		
Издато:	(4б)	**97.886**

Обрачун одступања:

П = Сдо 1019 / Дуг 1010 = 25.068 / 370.000 x 100= **6,78%** ;

И = 6,78% x 105.000 = **7.114** динара *(промена 4а)*

2) Збир дуговне стране конта хербицида је 230.000 динара, а дуговни салдо на конту одступања од планских цена хербицида износи 36.000 динара. Издато је хербицида за потребе производње соје у вредности од 60.000 динара и производње крушака 100.000 динара.
3) Издато је у производњу минералног ђубрива по планској вредности од 330.000 динара, одступање је 10% позитивно (ПЦ>СЦ). На производњу сунцокрета се односи 100.000 динара, а на производњу кромпира 230.000 динара.

4) Издато је у производњу купљеног концентрата у вредности од 145.000 динара, од чега за краве 100.000 динара, а за тов свиња 45.000 динара. Одступање од планске цена концентрата је 10% негативно (ПЦ<СЦ).
5) Утрошено је резервних делова у вредности 20.000 динара. Одступање од планске цене резервних делова је 10% позитивно. Ради се о деловима издатим за радионицу.
6) Издато је гориво за потребе тешких трактора у вредности од 33.000 динара, и за путнички аутомобил из дирекције предузећа 16.000 динара. Обрачуном је утврђено да стварна вредност утрошеног горива износи 54.000 дин.
7) За потребе бербе паприке издате су дрвене гајбе (повратна амбалажа) у вредности од 70.000 динара. Обрачуном је утврђено да стварна вредност издатих гајби износи 56.000 динара.
8) Издато је разног канцеларијског материјала у вредности од 41.000 динара, од чега се на магацин[22] материјала и резервних делова односи 10.000 динара, на радионицу 11.000 динара, а остатак за потребе оперативне евиденције у сточарству. Одступање је 10% негативно.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови материјала за израду	511	105.000	
	Материјал - основни	1010		105.000
	За утрошени основни материјал			
1а)	Одступање од планских цена материјала	1019	7.114	
	Трошкови материјала за израду	511	(7114)	
	Књижење одступања			
1б)	Производња пшенице	9300	97.886	
	Рачун за преузимање трошкова	902		97.886
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
2)	Трошкови материјала за израду	511	160.000	
	Материјал - помоћни	1011		160.000
	За утрошени основни материјал			
	Трошкови материјала за израду	511	25.043	
2а)	Одступање од план. цена материјала	1019		25.043
	Књижење одступања			
2б)	Производња соје	9303	69.391	
	Производња крушке	9352	115.652	
	Рачун за преузимање трошкова	902		185.043
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
	Обрачун одступања:			
	П= Сдо1019 / Дуг101 = 36.000 / 230.000 =	15,7%		
	За производњу соје: 60.000 x 15,7% =	9391	- повећање трошкова	
	За производњу крушке: 100.000 x 15,7% =	15652	- повећање трошкова	
	Укупно:	25043		
3)	Трошкови материјала за израду	511	330.000	
	Материјал - основни	1010		330.000
	За утрошени основни материјал			

[22] Магацин материјала, ако није посебно МТ, припада набавној служби. У практикуму се, због једноставности, не отварају МТ за магацине и ОТ набавке, већ се сви трошкови комерцијалне службе воде у оквиру ОТ управе.

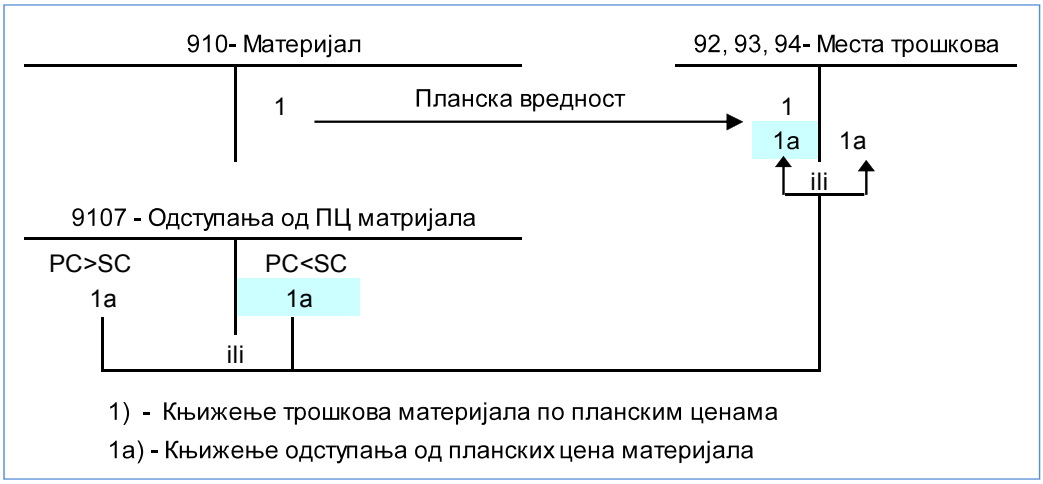
	Одступање од планских цена материјала	1019	33.000	
3а)	Трошкови материјала за израду	511	(33000)	
	Књижњење одступања			
3б)	Производња сунцокрета	9304	90.000	
	Производња кромпира	9330	207.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		297.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
	Обрачун одступања:			
	За производњу сунцокрета:100.000 x 10% =	10000	- смањење трошкова	
	За производњу кромпира: 230.000 x 10% =	23000	- смањење трошкова	
	Укупно:	33000		
4)	Трошкови материјала за израду	511	145.000	
	Материјал - основни	1010		145.000
	За утрошени основни материјал			
	Трошкови материјала за израду	511	14.500	
4а)	Одступање од план. цена материјала	1019		14.500
	Књижњење одступања			
4б)	Производња млека - краве	9303	110.000	
	Производња товних свиња	9352	49.500	
	Рачун за преузимање трошкова	902		159.500
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
	Обрачун одступања:			
	За производњу млека: 100.000 x 10% =	10000	- повећање трошкова	
	За производњу свиња: 45.000 x 10% =	4500	- повећање трошкова	
	Укупно:	14500		
5)	Трошкови осталог материјала	512	20.000	
	Рзервни делови	102		20.000
	За утрошене резервне делове			
5а)	Одступање од планских цена материјала	1019	2.000	
	Трошкови осталог материјала	512	(2000)	
	Књижњење одступања			
5б)	Радионица	9240	18.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		18.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
6)	Трошкови горива и енергије	513	49.000	
	Материјал - гориво	1013		49.000
	За утрошено гориво			
	Трошкови горива и енергије	513	5.000	
6а)	Одступање од план. цена материјала	1019		5.000
	Књижњење одступања			
6б)	Трактори тешки	9240	36.367	
	ОТ управе	9420	17.633	
	Рачун за преузимање трошкова	902		54.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
	Обрачун одступања:			
	П=54.000-33.000 - 16.000 = 5.000/49.0000 =	10,20%		
	За тракторе тешке: 33.000 x 10,2% =	3367	- повећање трошкова	
	За путнички аутомобил:16.000 x 10,2% =	1633	- повећање трошкова	
	Укупно:	5000		
7)	Трошкови осталог материјала	512	70.000	
	Алат и инвентар	103		70.000

	За утрошени остали материјал			
7а)	Одступање од план. цена материјала	1019	14.000	
	Трошкови осталог материјала	512	(14000)	
	Књижење одступања			
7б)	Производња паприке	9333	56.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		56.000
	Пренос трошкова у погонско књиг.			
8)	Трошкови осталог материјала	512	41.000	
	Материјал - остали	1012		41.000
	За утрошени остали материјал			
	Трошкови осталог материјала	511	4.100	
8а)	Одступање од план. цена материјала	1019		4.100
	Књижење одступања			
8б)	ОТ управе	9420	11.000	
	Радионица	9240	12.100	
	ОТ сточарства	9411	22.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		45.100
	Пренос трошкова у погонско књиг.			

Обрачун осдтупања:

За ОТ управе:	10.000 x 10%	=	1000	- повећање трошкова
За радионицу:	11.000 x 10%	=	1100	- повећање трошкова
За ОТ сточарства:	20.000 x 10%	=	2000	- повећање трошкова
		Укупно:	4100	

У варијанти када се залихе материјала евидентирају у **погонском књиговодству,** по планским ценама**,** књижење се врши према следећој шеми:



Шема 16. *Књижење трошкова материјала по* ***планским ценама*** *- у* ***погонском*** *књиговодству*

У наставку се даје књижење промена из претходног примера у погонском књиговодству, по планским ценама.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице	9300	105.000	
	Материјал - основни	9100		105.000
	За утрошени основни материјал			
1а)	Производња пшенице	9300	(7114)	
	Одступање од план. цена материјала	9107	7.114	
	Књижење одступања			
2)	Производња соје	9303	60.000	
	Производња крушке	9352	100.000	
	Материјал – помоћни	9101		160.000
	За утрошени помоћни материјал			
2а)	Производња соје	9303	9.391	
	Производња крушке	9352	15.652	
	Одступање од план. цена материјала	9107		25.043
	Књижење одступања			
	Обрачун осдтупања:			
	П= Сдо9107 / Дуг 9100 = 36.000 / 230.000 =	15,7%		
	За производњу соје: 60.000 x 15,7% =	9391	- повећање трошкова	
	За производњу крушке: 100.000 x 15,7% =	15652	- повећање трошкова	
	Укупно:	25043		
3)	Производња сунцокрета	9304	100.000	
	Производња кромпира	9330	230.000	
	Материјал – основни	9100		330.000
	За утрошени основни материјал			
	Одступање од планских цена материјала	9107	33.000	
3а)	Производња сунцокрета	9304	(10000)	
	Производња кромпира	9330	(23000)	
	Књижење одступања			
	Обрачун осдтупања:			
	За производњу сунцокрета: 100.000 x 10% =	10000	- смањење трошкова	
	За производњу кромпира: 230.000 x 10% =	23000	- смањење трошкова	
	Укупно:	33000		
4)	Производња млека – краве	9303	100.000	
	Производња товних свиња	9352	45.000	
	Материјал – основни	9100		145.000
	За утрошени основни материјал			
4а)	Производња млека – краве	9303	10.000	
	Производња товних свиња	9352	4.500	
	Одступање од планских цена материјала	9107		14.500
	Књижење одступања			
	Обрачун осдтупања:			
	За производњу млека: 100.000 x 10% =	10000	- повећање трошкова	
	За производњу свиња: 45.000 x 10% =	4500	- повећање трошкова	
	Укупно:	14500		
5)	Радионица	9240	22.000	
	Резервни делови	9103		22.000
	За утрошене резервне делове			
5а)	Радионица	9240	(2200)	

	Одступање од планских цена материјала	9107	2.200	
	Књижњење одступања			
6)	Трактори тешки	9240	33.000	
	ОТ управе	9420	16.000	
	Материјал – остали	9104		49.000
	За утрошени остали материјал			
6а)	Трактори тешки	9240	3.367	
	ОТ управе	9420	1.633	
	Одступање од планских цена материјала	9107		5.000
	Књижњење одступања			
	Обрачун одступања:			
	П= 54.000 -33.000 - 16.000 = 5.000 /49.0000 =	10,20%		
	За тракторе тешке: 33.000 x 10,2% =	3367	- повећање трошкова	
	За путнички аутомобил: 16.000 x 10,2% =	1633	- повећање трошкова	
	Укупно:	5000		
7)	Производња паприке	9333	70.000	
	Алат и инвентар	9105		70.000
	За утрошени остали материјал			
	Одступање од план. цена материјала	9107	14.000	
7а)	Производња паприке	9333	(14000)	
	Књижњење одступања			
8)	ОТ управе	9420	10.000	
	Радионица	9240	11.000	
	ОТ сточарства	9411	20.000	
	Материјал - остали	9104		41.000
	За утрошени остали материјал			
8а)	ОТ управе	9420	1.000	
	Радионица	9240	1.100	
	ОТ сточарства	9411	2.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107		4.100
	Књижњење одступања			
	Обрачун одступања:			
	За ОТ управе: 10.000 x 10% =	1000	- повећање трошкова	
	За радионицу: 11.000 x 10% =	1100	- повећање трошкова	
	За ОТ сточарства: 20.000 x 10% =	2000	- повећање трошкова	
	Укупно:	4100		

Примери за самосталан рад:

1. На основу требовања бр. 72 издато је у производњу семена кукуруза по планској вредности 142.000 динара, одступање је 10% позитивно. Материјал се евидентира у финансијском књиговодству.
2. За потребе бербе парадајза издате су дрвене гајбе у вредности 74.000 динара. Обрачуном је утврђено да стварна вредност издатих гајби износи 82.000 динара. Материјал се евидентира у финансијском књиговодству.
3. Утрошено је резервних делова у вредности 56.000 динара. Одступање од планске цене је 10% негативно. У питању су делови издати за сушару. Материјал се евидентира у финансијском књиговодству.
4. Издато је у производњу минералног ђубрива у вредности од 280.000 динара. На кукуруз се односи 80.000 динара, шећерну репу 160.000 динара и на сунцокрет

40.000 динара. Материјал се евидентира у финансијском књиговодству. Одступање од планске цене је 10% позитивно.

5. Збир дуговне стране конта фунгицида је 140.000 динара, а дуговни салдо на конту одступања од планских цена материјала износи 18.000 динара. Издато је фунгицида у производњу пшенице у вредности од 55.000 динара и у производњу кромпира у вредности 60.000 динара. Материјал се евидентира у погонском књиговодству.
6. На основу требовања издато је сено црвене детелине у вредности 220.000 динара. Од тога се на краве односи 140.000 динара и на јунице 80.000 динара. Одступање од планске цене је 10% негативно. Материјал се евидентира у погонском књиговодству.
7. Издато је разног канцеларијског материјала у вредности од 41.000 динара, од чега се на рачуноводствену службу односи 30.000 динара, а остатак за потребе евиденције у оквиру система за наводњавање. Одступање од планске цене је 10% негативно. Материјал се евидентира у погонском књиговодству.
8. Издато је заштитних средстава за прскање винове лозе у вредности 80.000 динара и јабуке 50.000 динара. Обрачуном је утврђено да стварна вредност заштитних средстава износи 110.000.000 динара. Материјал се евидентира у погонском књиговодству.
9. Издато је гориво за потребе средњих трактора у вредности од 60.000 динара, и за комбајн за шећерну репу 40.000 динара. Обрачуном је утврђено да стварна вредност утрошеног горива износи 140.000 динара. Материјал се евидентира у финансијском књиговодству.
10. На основу повратнице материјала бр. 112 у складиште је враћен део горива, издатог у промени бр. 9 у вредности од 30.000 динара.

4.5.2. Обрачун и књижење трошкова рада

Трошкови рада обухватају више врста расхода по основу ангажовања радне снаге:

- трошкове зарада (по основу уложеног рада, мереног учинком или временом проведеним на раду);
- накнаде зарада (припадају запосленима за време: годишњих одмора, државних и верских празника, плаћеног одсуства, боловања до 30 дана, војне вежбе и сл.).
- остали лични расходи (накнаде по основу: уговора о делу, ауторских уговора, привремених и повремених послова, исхране у току рада, регреса за годишњи одмор, накнаде члановима управно одбора и др.).

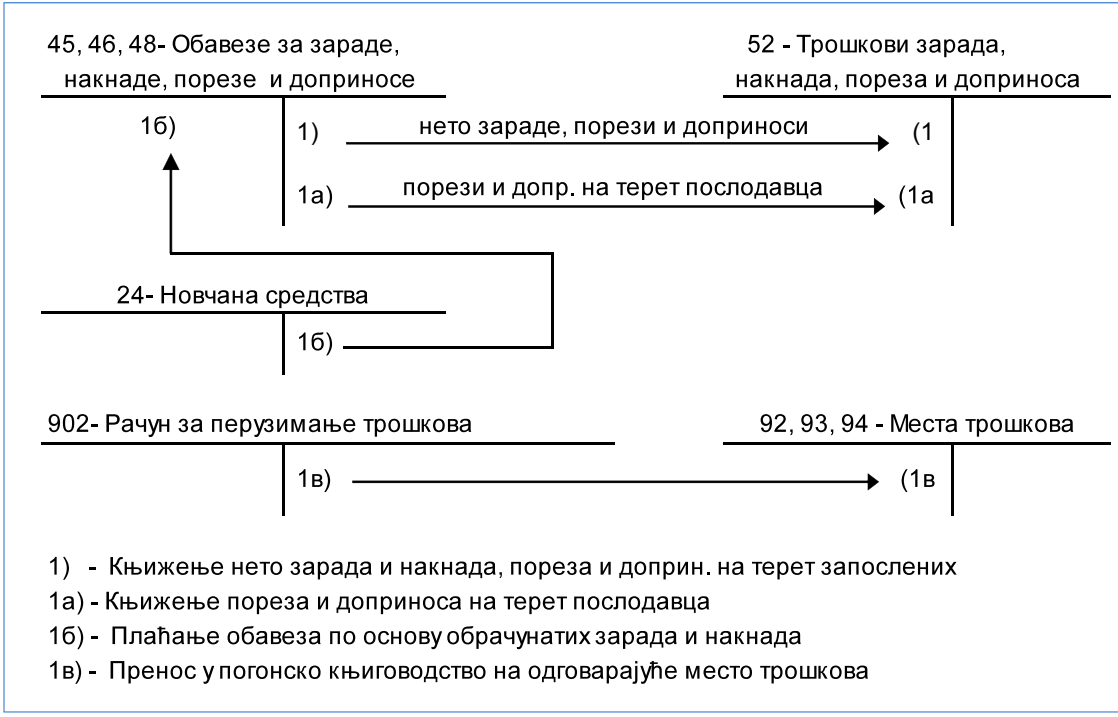
Обрачун зарада и накнада зарада регулисан је МРС-19 и великим бројем прописа из области радног и пореског законодавства, као и колективним уговорима. Све то значајно усложњава обрачун и књижење ових трошкова. Сходно томе, при обрачуну трошкова рада треба разликовати:

(а) **нето** зараде (које припадају запосленима) и

(б) **бруто** зараде (поред нето зарада обухватају и разне порезе и доприносе).

За предузеће трошкове представљају бруто зараде, односно укупни трошкови који су прокњижени на контима групе 52.

Књижење трошкова рада у првој и другој фази обрачуна илуструје следећа шема:



Шема 17. *Књиговодствено обухватање трошкова зарада*

У пољопривредним предузећима није једноставно организовати квалитетну евиденцију о утрошеном раду, превасходно због природе делатности (условљеност климатским факторима, значајно присуство сезонских радника, међусобна условљеност радних процеса и активности, проблеми у организацији посла, могући застоји, значајна заступљеност прековременог рада, периоди ван сезоне када се не ради и сл.). Због тога је важно правилно конципирати примарне обрасце за евиденцију утрошка рада (тзв. „радни листови“ или „извештаји о раду“). Они представљају основу за обрачун плата по раднику, односно обрачун и књижење трошкова рада у погонском и финансијском књиговодству. Форму и садржину ових образаца предузећа прилагођавају сопственим потребама.

Примери:

1) Предузеће је обрачунало трошкове зарада на следећи начин:

Ред. бр.	О П И С	И з н о с
1	Бруто зараде	1.000.000
2	Основица за порез (1 - 12000* дин)	988.000
3	Порез на зараде (2 х 10%)	98.800
4	Доприноси за пензије, здравство и незаапосл. (1 х 94% х 19,9%)	187.060
5	**Нето зараде (1- 3 - 4)**	**714.140**
6	Доприноси на терет послодавца (1 х 94% х 17,9%)	168.260
7	**Укупни трошкови зарада (1 + 6)**	**1.168.260**

**12.000 динара је износ неопорезивог дела зараде*

Трошкови зарада се односе на производњу пшенице 450.000 динара, јечма 320.000 динара, винског грожђа 104.000 динара и на запослене у управи 294.260 динара. Нето зараде су исплаћене у готовини.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови зарада и накнада зарада (бруто)	520	1.000.000	
	Обавезе за нето зараде	450		714.140
	Обавезе за порезе на зараде	451		98.800
	Обавезе за доприносе на зараде	452		187.060
	Зараде на терет запосленог			
1а)	Трошкови доприноса на зараде-послодавац	521	168.260	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		168.260
	Зараде на терет послодавца			
1б)	Благајна	243	714.140	
	Прелазни рачун	2419		714.140
	Зараде на терет запосленог			
1в)	Обавезе за нето зараде	450	714.140	
	Благајна	243		714.140
	Зараде на терет запосленог			
	Прелазни рачун	2419	714.140	
1г)	Обавезе за порезе на зараде	451	98.800	
	Обавезе за доприносе на зараде	452	187.060	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453	168.260	
	Текући рачун	2410		1.168.260
	За измирене обавезе			
1д)	Производња пшенице	9300	450.000	
	Производња јечма	9305	320.000	
	Производња винксог грожђа	9357	104.000	
	ОТ управе	9420	294.260	
	Рачун за преузимање трошкова	902		1.168.260
	Пренос трошкова у погонско књигов.			

2) Обрачунате су зараде за месец јануар на следећим подацима:

Ред. број	О П И С	И з н о с
1	Нето зараде	143.788
2	Порез на зараде	18.800
3	Доприноси за пензијско, здравствено и незапослене	37.412
4	Бруто зараде (1+2+3)	200.000
6	Доприноси на терет послодавца	33.652
7	**Укупни трошкови зарада (4 + 6)**	**233.652**

Трошкови зарада се односе на производњу парадајза 75.000 динара, на раднике који одржавају систем за наводњавање 135.000 динара и на запослене инжењере ратарства 23.652 динара. Све обавезе су измирене преко текућег рачуна.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Трошкови зарада и накнада зарада (бруто)	520	200.000	
	Обавезе за нето зараде	450		143.788
	Обавезе за порезе на зараде	451		18.800
	Обавезе за доприносе на зараде	452		37.412
	Зараде на терет запосленог			

2а)	Трошкови доприноса - послодавац	521	33.652	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		33.652
	Зараде на терет послодавца			
2б)	Обавезе за нето зараде	450	143.788	
	Обавезе за порезе на зараде	451	18.800	
	Обавезе за доприносе на зараде	452	37.412	
2в)	Обавезе за доприносе - послодавац	453	33.652	
	Текући рачун	2410		233.652
	За измирене обавезе			
2г)	Производња парадајза	9331	75.000	
	Систем за наводњавање	9270	135.000	
	ОТ биљне производње	9410	23.652	
	Рачун за преузимање трошкова	902		233.652
	Пренос трошкова у погонско књигов.			

3) Предузеће је обрачунало накнаде сезонским радницима (повремени послови) који су закидали метлице семенског кукуруза, на следећи начин:

- Нето износ..... 52.575 дин
- Порези и допринос терет радника..... 22.425 дин

Свега: . 75.000 дин

- Доприноси на терет послодавца .....13.425 дин

Укупно:……..... 88.425 дин

4) Обрачунате су накнаде члановима управног одбора, при чему је нето износ 125.000 динара, а порези и доприноси 52.350 динара.

5) Предузеће је купило маркице за превоз запосленима у износу од 28.000 динара. На овај износ је зарачунат порез од 1.850 динара. Извршено је плаћање.

6) Директор сточарске производње је био на службеном путу, на основу чега му припадају дневнице у износу од 4.500 динара. Дневнице су исплаћене.

7) Обрачунате су и исплаћене накнаде физичким лицима по основу сакупљања и продаје шумских плодова у износу од 30.000 динара. На овај износ су обрачунати и порези и доприноси од 6.700 динара.

8) Уплаћена је солидарна помоћ радник за лечење у нето износу од 55.000 динара. Обрачунат је порез (на опорезиви део помоћи) у износу од 5.300 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
3)	Трошкови накнада -повремени послови	524	75.000	
	Обавезе за нето накнаде по уговору	465		52.575
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		22.425
	За обрачунате накнаде			
3а)	Трошкови доприноса на зар.- послодавац	521	13.425	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		13.425
	Доприноси на терет послодавца			
3б)	Производња семенског кукуруза	9311	88.425	
	Рачун за преузимање трошкова	902		88.425
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
4)	Трошкови накнада члановима управ. одбора	526	177.350	
	Обавезе према члановима управ. одбора	464		125.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		52.350
	За обрачунате накнаде			

4а)	ОТ управе	9420	177.350	
	Рачун за преузимање трошкова	902		177.350
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
5)	Остали лични расходи и накнаде	529	29.850	
	Обавезе према запосленима	463		28.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		1.850
	За обрачунате накнаде			
5а)	Обавезе према запосленима	463	28.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	1.850	
	Текући рачун	241		29.850
	За плаћене обавезе			
5б)	ОТ управе	9420	29.850	
	Рачун за преузимање трошкова	902		29.850
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
6)	Остали лични расходи и накнаде	529	4.500	
	Обавезе према запосленима	463		4.500
	За обрачунате накнаде			
6а)	Обавезе према запосленима	463	4.500	
	Текући рачун	241		4.500
	За плаћене обавезе			
6б)	ОТ сточарства	9411	4.500	
	Рачун за преузимање трошкова	902		4.500
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
7)	Трошкови накнада физичким лицима	525	36.700	
	Обавезе према физичким лицима	465		30.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		6.700
	За обрачунате накнаде			
7а)	Обавезе према запосленима	463	30.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	6.700	
	Текући рачун	241		36.700
	За плаћене обавезе			
7б)	ОТ биљне производње	9410	36.700	
	Рачун за преузимање трошкова	902		36.700
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
8)	Остали лични расходи и накнаде	529	60.300	
	Добављачи у земљи	435		55.000
	Обавезе према запосленима	463		5.300
	Обрачуната солидарна помоћ			
	Добављачи у земљи	435	55.000	55.000
8а)	Обавезе према запосленима	463	5.300	
	Текући рачун	241		60.300
	За плаћене обавезе			
8б)	ОТ сточарства	9411	60.300	
	Рачун за преузимање трошкова	902		60.300
	Пренос трошкова у погонско књигов.			

Примери за самосталан рад:

1) Обрачунате су зараде за месец септембар на следећим подацима:
   - Нето зараде..... 215.082
   - Порез на зараде 28.800
   - Доприноси на терет радника 56.118
   Свега: 300.000
   - Доприноси на терет послодавца 50.478
   Укупно: 350.478

Трошкови зарада се односе на производњу пшенице 105.000 динара, кукуруза 77.000 динара, на раднике у радионици 68.000 динара, и на запослене у управи 100.478 динара. Све обавезе су измирене преко текућег рачуна.

2) Предузеће је обрачунало накнаде сезонским радницима на следећи начин:
   - Нето износ..... 56.080
   - Порези и допринос терет радника..... 23.920
   Свега: 80.000
   - Доприноси на терет послодавца 14.320
   Укупно: ……..... 94.320

   Накнаде се односе на производњу шећерне репе 70.000 динара, и на опште трошкове сточарства 24.920 динара.

3) Директор предузећа је ишао на службени пут, на основу чега му припадају дневнице у износу од 11.000 динара. Дневнице су исплаћене.

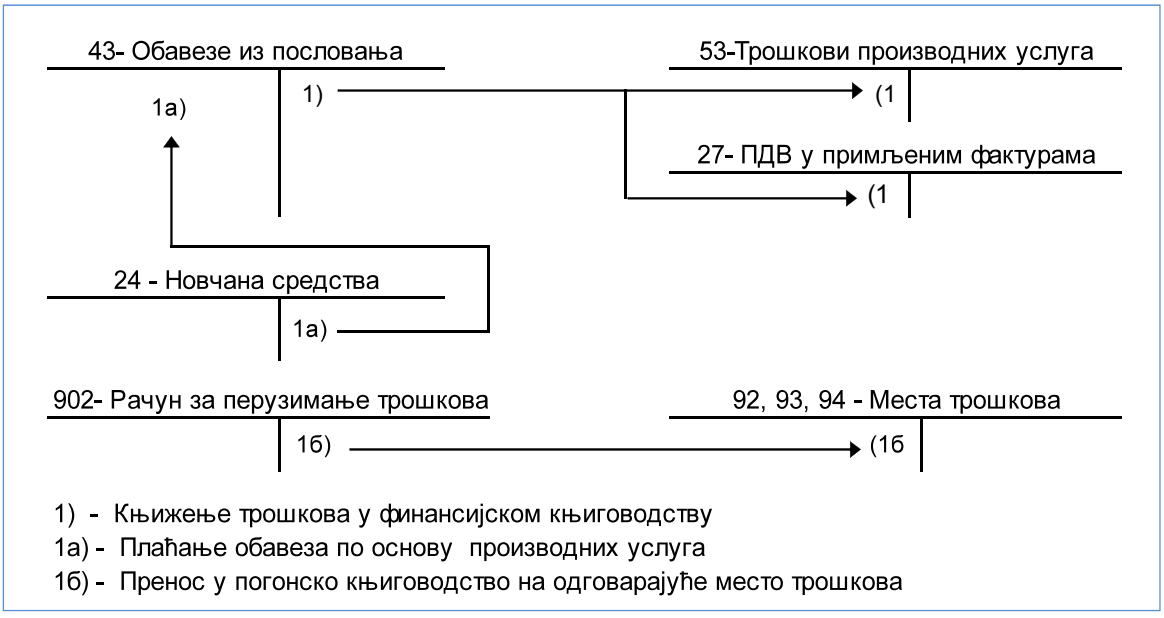
4) Обрачунате су накнаде члановима управног одбора. Нето износ је 102.000 динара, а порези и доприноси 34.000 динара.

5) Обрачунате су и исплаћене накнаде физичким лицима по основу трговинског заступања у нето износу од 41.000 динара, плус порези и доприноси од 8.360 дин.

4.5.3. Обрачун и књижење трошкова производних услуга

Ради се о доста бројним и разноврсним екстерним услугама, које су углавном производног карактера. Предузећа ангажују добављаче за извођење производних услуга у случају када их она сама не могу извршити, или им се то не исплати. Ова врста трошкова може бити врло значајна у пољопривредним предузећима.

Књиговодствено обухватање трошкова производних услуга приказује *шема 18*. Још једном треба нагласити да се у класу 9, на места трошкова, преноси само износ трошкова, тј. оно што је претходно прокњижено у класи 5. ПДВ не улази у трошкове и не преноси се на места трошкова.



Шема 18. *Књиговодствено обухватање трошкова производних услуга*

Примери:

1) Предузећу је стигла фактура за услуге комбајнирања грашка. Цена извршене услуге је 113.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене чеком, који је по истеку рока доспећа наплаћен.
2) Добијена је фактура за извршене услуге дораде производа семенског кукуруза у износу од 86.000 динара. На то је зарачунат и у фактури исказан ПДВ по општој стопи од 20%. Обавезе су плаћене.
3) Трошкови закупа штанда на Новосадском сајму на износе 61.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи.
4) Трошкови текућег одржавања средњих трактора по фактури предузећа „Агросервис“ износе 33.000 динара. На овај износ је зарачунат и у фактури исказан ПДВ по општој стопи.
5) Примљена је фактура за услуге транспорта соје до сопствене сушаре у износу од 96.000 динара. На овај износ је зарачунат и ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене меницом која гласи на укупан износ од 115.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
6) Преузеће је од другог правног лица узело земљиште у закуп по цени од 252.000 динара. Ради се о вишегодишњем закупу, што значи да ће се на земљишту сејати различити ратарски производи.
7) Трошкови рекламе производа од меда износе 74.000 динара. На овај износ је зарачунат и у фактури исказан ПДВ по општој стопи.
8) Предузеће је ангажовало тим стручњака са Пољопривредног факултета за израду стручног пројекта који се односи на унапређење производње силаже. По завршетку пројекта испостављена је фактура на износ од 114.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи.
9) Предузеће је купило радна одела за трактористе и комбајнере. Одела коштају 59.000 динара. На овај износ је зарачунат порез по општој стопи.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови услуга на изради учинака	530	113.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	22.600	
	Добављачи у земљи	435		135.600
	За услуге дораде по фактури бр..			
1а)	Добављачи у земљи	435	135.600	
	Обавезе по издатим чековима	4290		135.600
	Плаћање путем чека			
1б)	Обавезе по издатим чековима	4290	135.600	
	Текући рачун	241		135.600
	За исплаћени чек, извод бр...			
1в)	Производња грашка	9332	113.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		113.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
2)	Трошкови услуга на изради учинака	530	86.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	17.200	
	Добављачи у земљи	435		103.200
	За услуге дораде по фактури бр..			
2а)	Добављачи у земљи	435	103.200	

	Текући рачун	241		103.200
	Исплата обавеза по изводу бр..			
2б)	Производња семенске пшенице	9311	86.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		86.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
3)	Трошкови сајмова[23]	534	61.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	12.200	
	Добављачи у земљи	435		73.200
	За услуге закупа штанда			
3а)	ОТ управе	9420	61.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		61.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
4)	Трошкови текућег одржавања	532	33.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	6.600	
	Добављачи у земљи	435		39.600
	За услуге одржавања			
4а)	Трактори - средњи	9221	33.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		33.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
5)	Трошкови транспортних услуга	531	96.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	19.200	
	Добављачи у земљи	435		115.200
	За услуге транспорта по фактури бр..			
5а)	Добављачи у земљи	435	115.200	
	Исправка вредн. менице за камату	4392	9.800	
	Обавезе по издатим меницама	4291		125.000
	Плаћање путем менице			
5б)	Обавезе по издатим меницама	4291	125.000	
	Текући рачун	241		125.000
	За исплаћену меницу, извод бр...			
5в)	Расходи камата	562	9.800	
	Исправка вредн. менице за камату	4392		9.800
	За обрачунате расходе камата			
5г)	Производња соје	9303	96.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		96.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
6)	Трошкови закупнина	533	252.000	
	Добављачи у земљи	435		252.000
	За услуге дораде по фактури бр..			
6а)	ОТ биљне производње	9410	252.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		252.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
7)	Трошкови рекламе и пропаганде	535	74.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	14.800	
	Добављачи у земљи	435		88.800
	За услуге рекламе			
7а)	ОТ управе	9420	74.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		74.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			

[23] Трошкови сајмова, рекламе и пропаганде припадају «ОТ продаје», али с обзиром да се у практикуму тај конто не користи због једноставности, књижимо их у оквиру «ОТ управе».

8)	Трошкови развоја које се не капитализују	537	114.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	22.800	
	Добављачи у земљи	435		136.800
	За услуге рекламе			
8а)	ОТ сточарства	9411	114.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		114.000
	Пренос трошкова у погонско књиг.			
9)	Трошкови осталих услуга	539	59.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	11.800	
	Добављачи у земљи	435		70.800
	За услуге рекламе			
9а)	ОТ управе	9420	59.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		59.000
	Пренос трошкова у погонско књиг.			

Примери за самосталан рад:

1. Трошкови текућег одржавања опреме у сточарству износе 27.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи.
2. Стигао је рачун за ПТТ трошкове у износу од 24.000 динара, плус ПДВ 20%.
3. Стигла је фактура за услуге кобмајнирања соје на износ од 145.000 динара, плус ПДВ 20%. Обавезе су плаћене меницом која гласи на укупан износ од 190.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
4. Услуге дораде производа семенског сунцокрета износе 88.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи од 20%. Обавезе су плаћене.
5. Преузеће је од другог правног лица узело земљиште у закуп по цени од 205.000 динара. Ради се о вишегодишњем закупу, што значи да ће се на земљишту сејати различити ратарски производи.
6. Трошкови рекламе козјег сира износе 43.000 динара. Зарачунат и у фактури исказан ПДВ по општој стопи.
7. Трошкови закупа штанда на Београдском сајму износе 81.000 динара, ПДВ 20%.
8. Трошкови закупа пословног простора за прво тромесечје износе 52.000 динара, плус ПДВ по општој стопи.

4.5.4. Обрачун и књижење трошкова амортизације и дугорочних резервисања

Стална средства се користе више година, односно више репродукционих циклуса. Она постепено преносе своју вредност на нове производе и услуге, у току свог корисног века употребе. „Амортизација је, према томе, новчани израз физичког трошења основних средстава, којом се надокнађује њихова пренесена или утрошена вредност на произведене учинке“.[24] Сврха обрачуна амортизације је да се стална средства, по истеку века употребе, замене новим средствима. „Треба разликовати појам амортизације од појма „отписивања средстава». Амортизација је трошак, док је отписивање књиговодствено-технички поступак, путем којег се усклађује књиговодствена са стварном вредношћу.“[25]

[24] Кисић Д. Рекецки Ј., Обреновић Д.: наведено дело, стр. 167.
[25] Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петковић, Јакшић Д.: наведено дело, стр. 325.

Амортизација се редовно обрачунава за групе 01-Нематеријална улагања и 02-Некретнине, постројења и опрема, а само по изузетку и за групу 03-Биолошка средства. Обрачун амортизације треба да обезбеди податке за састављање основних финансијских извештаја (биланса) у складу са МРС, као и за утврђивање пореза на добит предузећа, у складу са пореским прописима. Према важећој законској и професионалној регулативи, предузећа практично морају вршити два одвојена обрачуна амортизације:

1) за **рачуноводствене** сврхе, у складу са МРС, за потребе састављања биланса успеха и
2) за **пореске** сврхе, у складу са пореским прописима, за потребе састављања пореског биланса.

Ово је неопходно, с обзиром да се прописане пореске стопе амортизације не могу прихватити за рачуноводствене сврхе, јер не испуњавају захтеве МРС. У практикуму се, превасходно, разматра обрачун и књижење амортизације за рачуноводствене сврхе.

Обрачуну амортизације не подлежу следећа стална средства:

- Земљиште – јер се сматра да има неограничен корисни век трајања, односно да је неуништиво и неистрошиво, у нормалним условима експлоатације.
- Биолошка средства (шуме, вишегодишње засади и основно стадо) - у складу са МРС 41 – *Пољопривреда*, вреднују се по фер (тржишној) вредности умањеној само за процењене трошкове продаје (детаљније погледати у *тачки 1.4*). Ако не постоји могућност поузданог утврђивања фер вредности (или предузеће овај метод не примењује из неког другог разлога), биолошка средства се вреднују по набавној вредности, а то значи да подлежу обрачуну амортизације.
- Стална средства трајне вредности - уметничка дела, споменици културе и друга средства која с протоком времена не губе вредност.
- Стална средства у припреми – амортизација почиње да се обрачунава тек када се основно средство пусти у експлоатацију, тачније од првог дана следећег месеца, па све док се не искњижи.

Сам поступак обрачуна амортизације зависи од начина вредновања основних средстава након почетног признавања, који може бити:

1) по моделу **набавне вредности** или
2) по моделу **ревалоризације** (фер вредности).

По моделу ревалоризације, основицу за обрачун амортизације чини ревалоризована набавна вредност, добијена у поступку процене (тј. утврђена фер вредност). Овај поступак је детаљно објашњен у *тачки 1.2.4. овога поглавља.* У наставку се приказује обрачун и књижење трошкова амортизације у случају вредновања сталних средстава по „набавној вредности“.

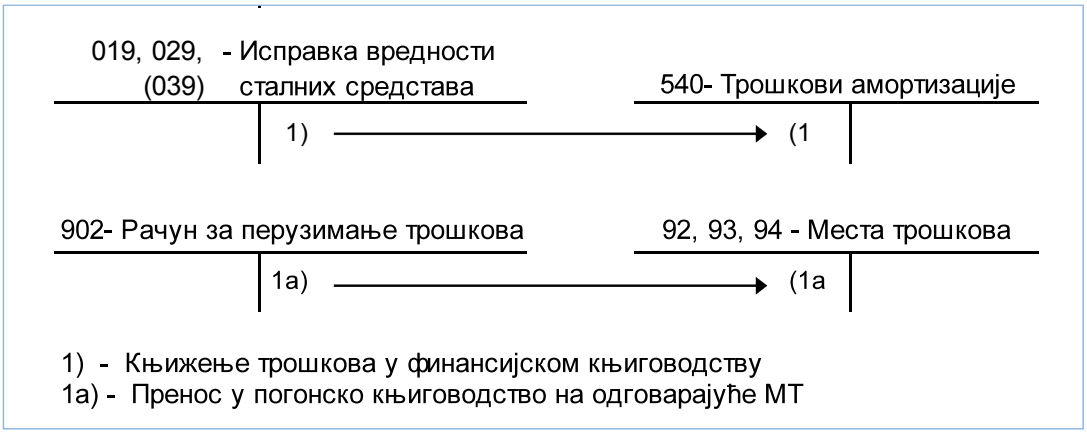
У *табели 6* је дат пример обрачуна методом временске линеарне амортизације, прилагођен за потребе књижења у првој и другој фази обрачуна трошкова. Овај метод је најједноставнији и најчешће се примењује у нашим пољопривредним предузећима. Обрачун трошкова амортизације може се вршити различитим методама, а у оквиру њих по различитим варијантама и подваријантама, што је детаљно обрађено у оквиру предмета *„Калкулације у пољопривреди*.“[26]

[26] Детаљније погледати: Марко, Ј. Јовановић, М. и Тица, Н.: «Калкулације у пољопривреди», Пољопривредни факултет Нови Сад, 1998, стр. 75-95.

***Табела 6**. Извод из годишњег обрачуна амортизације*

Ред. број	Н А З И В	Набавна вредност (основица)	Стопа амортизације (%)	Број месеци коришћења	Износ амортизације (3x4x5/12)	Место трошкова
1	2	3	4	5	6	7
I)	ГРАЂЕВИНСКИ ОБЈЕКТИ:					
1	Управна зграда	11.400.000	2,5	12	285.000	9420
2	Штала за тов свиња	3.350.000	4,0	12	134.000	9343
	Свега:				419.000	
II)	ОПРЕМА:					
3	Средњи трактори	2.600.000	12,5	4	108.333	9211
4	- повећање у IV месецу:	1.820.000	12,5	8	151.667	
5	Комбајни универзални	3.820.000	8	12	305.600	9230
6	Камиони	4.100.000	10	12	410.000	9280
7	Путнички аутомобили	3.400.000	8,5	10	240.833	9420
	- смањење у X месецу:	980.000	8,5	2	13.883	
	Свега:				1.230.317	
	У К У П Н О (I +II)				**1.649.317**	

Трошкови амортизације књиже се у корист аналитичког конта «исправке вредности». Основни и корективни конто треба посматрати заједно, јер њихов заједнички (нето) салдо показује садашњу вредност основних средстава.



***Шема 19.** Књиговодствено обухватање трошкова амортизације*

Примери:

1) Прокњижити трошкове амортизације обрачунате у претходној табели.
2) Обрачунати су трошкови амортизације са следећим подацима:
   - Управна зграда ..... 35.000 динара
   - Штала за краве ..... 29.000 динара
   - Објекат радионице ..... 12.000 динара
   - Прикључне машине у ратарству ..... 17.000 динара
   - Постројења и опрема у сушари ..... 41.000 динара
   - Концесије ..... 22.000 динара

   Укупно: ..... 156.000 динара

3) Обрачуната је амортизација са следећим подацима:
- Комбајн за шећерну репу..... 44.000 динара
- Опрема за производњу јаја ..... 12.000 динара
- Рачунари ..... 18.000 динара
- Базен за силажу ..... 11.000 динара
- Инвентар у магацину материјала..... 7.500 динара

Укупно: ……..... 92.500 динара

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови амортизације	540	1.649.317	
	Исправка вредности грађев. објеката	0292		419.000
	Исправка вредн. постојења и опреме	0294		1.230.317
	За обрачунату амортизацију			
1а)	ОТ управе	9420	539.717	
	Производња товних свиња	9343	134.000	
	Трактори - средњи	9221	260.000	
	Комбајн универзални	9230	305.600	
	Транспортна служба	9280	410.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		1.649.317
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
2)	Трошкови амортизације	540	156.000	
	Исправка вредности грађев. објеката	0292		76.000
	Исправка вредн. постојења и опреме	0294		58.000
	Исправка вредности концесија	0192		22.000
	За обрачунату амортизацију			
2а)	ОТ управе	9420	57.000	
	Производња млека - краве	9340	29.000	
	ОТ биљне производње	9410	17.000	
	Сушара	9250	41.000	
	Радионица	9240	12.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		156.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
3)	Трошкови амортизације	540	92.500	
	Исправка вредности грађев. објеката	0292		11.000
	Исправка вредн. постојења и опреме	0294		81.500
	За обрачунату амортизацију			
3а)	ОТ управе	9420	25.500	
	Производња јаја	9345	12.000	
	ОТ сточарства	9411	11.000	
	Комбајн за шећерну репу	9231	44.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		92.500
	Пренос трошкова у погонско књигов.			

Трошкови **дугорочних резервисања** представљају специфичну врсту трошкова. Појављују се због обавеза покрића трошкова који ће се, извесно, појавити у будућем периоду, а при том су резултат пословања у текућем и претходним периодима. Могу се исказати као реалан трошак у билансу успеха, односно обавеза у билансу стања, под условом да се њихов износ може поуздано проценити.

Трошкови се могу резервисати по различитим основама (за ризике у гарантном року, задржане кауције и депозите, трошкове реструктурирања предузећа, итд.). За пољопривредна предузећа су најзачајнија резервисања за обнављање природних богатстава (нпр. очување квалитета земљишта или обнављање шума). На пример, пољопривредно предузеће може да врши резервисање трошкова у току пет година, и да након тога предузме одређене мелиорационе радове у циљу очувања квалитета земљишта (одводњавање, калцификацију, подзиђивање и сл.). На овај начин се трошкови мелиорационих радова равномерније распоређују на више обрачунских периода. Трошкови резервисања, у овом случају, практично имају функцију амортизације, која се на земљиште не обрачунава.

Приликом стварног настанка трошкова резервисања, књиже се две промене. Прва се односи на коришћење резервисања, а друга на укидање резервисања. Укидање резервисања врши се и у случају када по њиховом основу нису настали стварни трошкови у периоду на који се односе.

Примери:

1) Предузеће које се бави производњом и продајом опреме за сушење житарица, извршило је дугорочно резервисање за трошкове сервисирања у гарантном року у износу од 69.000 динара. У току следеће две године, колико траје гарантни рок, заменило је резервних делова у вредности од 45.000 динара.
2) Пољопривредно предузеће које се бави производњом садног материјала винове лозе, извршило је резервисање за трошкове замене садница које се неће примити у износу од 58.000 динара. У току следеће године, колико траје гарантни рок, замењено је садница у вредности од 32.000 динара.
3) Пољопривредно предузеће је одлучило да током наредних пет година формира резервисања за одводњавање земљишта у износу од по 105.000 динара годишње. Прокњижити резервисање за прву годину. Претпоставка је да је за 5 година формирано укупно 525.000 динара резервисања (105.000 x 5). У шестој години је извршен мелиорациони захват, који је по фактури извођача коштао укупно 600.000 динара. Све обавезе су измирене.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови резервисања у гарантном року	541	69.000	
	Резервисања за трош. у гаран. року	400		69.000
	Формирање резервисања			
1а)	ОТ управе	9420	69.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		69.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
1б)	Резервисања за трош. у гаран. року	400	45.000	
	Резервни делови	102		45.000
	За утрошене делове у гар. року			
1в)	Резервисања за трош. у гаран. року	400	24.000	
	Приходи од укидања дугор. резерв.	678		24.000
	Укидање неискоришћених резрвис.			
2)	Трошкови резервисања у гарантном року	541	58.000	
	Резервисања за трош. у гаран. року	400		58.000
	Формирање резервисања			
2а)	Производња садница	9359	58.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		58.000

	Пренос трошкова у погонско књигов.			
2б)	Резервисања за трош. у гаран. року	400	32.000	
	Готови производи	120		32.000
	За замену садница			
2в)	Резервисања за трош. у гаран. року	400	26.000	
	Приходи од укидања дугор. резерв.	678		26.000
	Укидање неискоришћених резрвис.			
3)	Резервисања за трош. обнав. земљишта	542	75.000	
	Резервисања за трош. обнав. земљишта	401		75.000
	Формирање резервисања у 1. год.			
3а)	ОТ управе	9420	105.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		105.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
3б)	Резервисања за трош. обнав. земљишта	401	525.000	
	Улагања у побољшање земљишта	0207	75.000	
	Добављачи у земљи	433		600.000
	Укидање резервис.и додатна улагања			
3в)	Добављачи у земљи	433	600.000	
	Текући рачун	241		600.000
	За плаћене обавезе			

Промене *1)* и *1а)* књиже се у текућој години, а промене *1б)* и *1в)* у следећим годинама. У текућој години се у погонско књиговодство преносе сви трошкови резервисања, а не само неискоришћени део. Исто важи и за друга два примера. У трећем примеру није било прихода од укидања неискоришћених резервисања, јер су трошкови одводњавања били већи од укупно формираних резервисања.

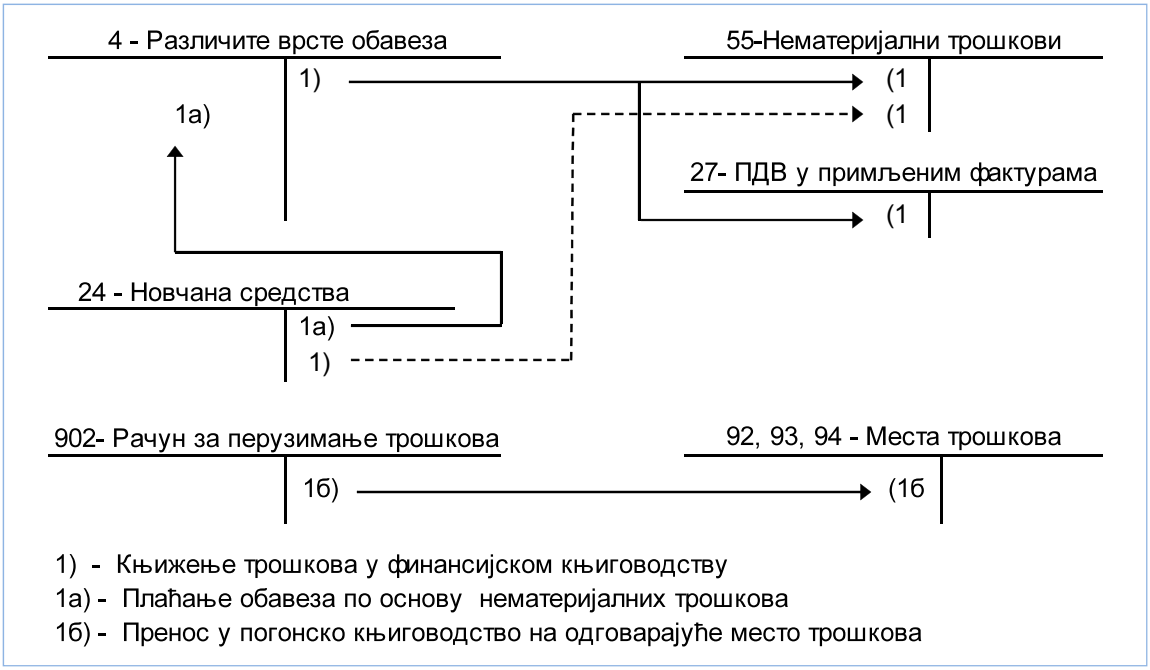
Примери за самосталан рад:

1) Амортизација управне зграде износи 33.000 динара, прикључних машина у ратарству 26.000 динара и путничких аутомобила 16.000 динара.
2) Обрачуната је амортизација са следећим подацима: комбајн универзални 38.000 динара, трактори лаки 52.000 динара, опрема за мужу 34.000 динара, канцеларијски столови 9.000 динара и опрема система за наводњавање 61.000 дин.
3) Предузеће је обрачунало амортизацију крава у износу од 45.000 динара, и приплодних крмача у износу од 17.000 динара.
4) Пољопривредно предузеће које се бави производњом садница кајсије, извршило је резервисање за трошкове замене садница које се не приме у износу од 52.000 динара. У току следеће године, колико траје гарантни рок, замењено је садница у вредности од 44.500 динара.

4.5.5. Обрачун и књижење нематеријалних трошкова

Нематеријални трошкови обухватају прилично хетерогену групу трошкова, углавном режијског карактера. Јављају се у свим предузећима, у већем или мањем обиму, у зависности од делатности, величине, организационе структуре предузећа и других фактора. За пољопривреду се, као значајнији, могу издвојити трошкови осигурања и пореза на имовину.

Рачуноводствено обухватање нематеријалних трошкова у прве две фазе књижења приказује следећа шема:



Шема 20. *Књиговодствено обухватање нематеријалних трошкова*

Нематеријални трошкови се најчешће књиже у корист одговарајућег рачуна обавеза. У одређеним случајевима књижи се непосредно плаћање трошкова, одобрењем рачуна новчаних средстава без претходног издавања фактуре, што приказује део *промене 1) - означено испрекиданом линијом* (нпр. непосредно плаћање банкарских провизија, чланарина и сл.). Код неких врста нематријалних трошкова ПДВ се не обрачунава, што се у наставку показује кроз примере.

Примери:

1) Плаћене су услуге адвокатске канцеларије у износу од 24.000 динара.
2) Добијена је фактура за трошкове пословног ручка руководиоца сточарске производње у износу од 7.300 динара, плус ПДВ по општој стопи.
3) Услуге чишћења пословних просторија износе 16.4000 динара, на шта је зарачунат и у фактури исказан ПДВ од 20%. Извршено је плаћање.
4) Примљен је рачун за полугодишњу претплату на стручни часопис „Рачуноводствена пракса“ у износу од 12.600 динара, плус ПДВ по општој стопи.
5) Предузеће је на име репрезентације поделило сопствених производа (сокови и сушено воће) у вредности од 5.800 динара, што представља и вредност по којој се евидентирају на залихама. Нема обавезе исказивања ПДВ-а, јер се ради о посебном случају који је регулисан пореским прописима.
6) Предузеће је по фактури осигуравајућег друштва платило трошкове осигурања имовине за текућу годину у износу од 106.000 динара. Обавезник ПДВ-а је осигуравајуће друштво, па се исти не фактурише осигуранику. Осигурање се односи на: лаке тракторе 9.000 динара, опрему у машинској радионици 18.000 динара, краве 24.000 динара, путничке аутомобиле 17.000 динара и на производњу малина 38.000 динара.
7) Предузеће је уплатило чланарину Удружењу произвођача млека у износу од 6.700 динара.

8) Увидом у извод утврђено је да је банка зарачунала и наплатила трошкове платног промета у износу од 3.400 динара.
9) Предузеће је уплатило порез на имовину у износу од 38.200 динара.
10) Плаћени су трошкови здравственог прегледа тракториста, комбајнера и других професионалних возача у предузећу, у износу од 9.600 динара.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трошкови адвокатских услуга	550	24.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	4.800	
	Добављачи у земљи	435		28.800
	За услуге чишћења по фактури			
1а)	Добављачи у земљи	435	28.800	
	Текући рачун	241		28.800
	Исплата обавеза			
1б)	ОТ управе	9420	24.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		24.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
2)	Трошкови репрезентације	551	7.300	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	1.460	
	Добављачи у земљи	435		8.760
	За услуге трошкове репрезнт.			
2а)	Добављачи у земљи	435	8.760	
	Текући рачун	241		8.760
	Исплата обавеза			
2б)	ОТ сточарства	9411	7.300	
	Рачун за преузимање трошкова	902		7.300
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
3)	Трошкови непроизводних услуга	550	16.400	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	3.280	
	Добављачи у земљи	435		19.680
	За услуге чишћења по фактури			
3а)	Добављачи у земљи	435	19.680	
	Текући рачун	241		19.680
	Исплата обавеза			
3б)	ОТ управе	9420	16.400	
	Рачун за преузимање трошкова	902		16.400
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
4)	Остали нематеријални трошкови	559	12.600	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	2.520	
	Добављачи у земљи	435		15.120
	За стручну литературу			
4а)	ОТ управе	9420	12.600	
	Рачун за преузимање трошкова	902		12.600
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
5)	Трошкови репрезентације	551	5.800	
	Приходи од активирања или потрошње производа за сопствене потребе	621		5.800
	За услуге поклоњене производе			
5а)	Трошкови продатих производа	980	5.800	

	Готови производи у складишту	960		5.800
	За цену коштања производа			
5б)	ОТ управе	9420	5.800	
	Рачун за преузимање трошкова	902		5.800
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
6)	Трошкови премија осигурања	552	106.000	
	Добављачи у земљи	435		106.000
	За трошкове осигурања			
6а)	Добављачи у земљи	435	106.000	
	Текући рачун	241		106.000
	Исплата обавеза			
6б)	Трактори - лаки	9222	9.000	
	Радионица	9240	18.000	
	Производња млека - краве	9340	24.000	
	ОТ управе	9420	17.000	
	Производња малина	9356	38.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		106.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
7)	Трошкови чланарина	554	6.700	
	Остале обавезе	469		6.700
	За трошкове чланарине			
7а)	Остале обавезе	469	6.700	
	Текући рачун	241		6.700
	Исплата обавеза			
7б)	ОТ сточарства	9411	6.700	
	Рачун за преузимање трошкова	902		6.700
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
8)	Трошкови платног промета	553	3.400	
	Текући рачун	241		3.400
	За банкарску провизију			
8а)	ОТ управе	9420	3.400	
	Рачун за преузимање трошкова	902		3.400
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
9)	Трошкови пореза на имовину	5550	38.200	
	Обавезе за порез на имовину	4824		38.200
	За трошкове чланарине			
9а)	Обавезе за порез на имовину	4824	38.200	
	Текући рачун	241		38.200
	Исплата обавеза			
9б)	ОТ управе	9420	38.200	
	Рачун за преузимање трошкова	902		38.200
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
10)	Трошкови здравствених услуга	550	9.600	
	Добављачи у земљи	435		9.600
	За доприносе комори			
10а)	Добављачи у земљи	435	9.600	
	Текући рачун	241		9.600
	Исплата обавеза			
10б)	ОТ управе	9420	9.600	
	Рачун за преузимање трошкова	902		9.600
	Пренос трошкова у погонско књигов.			

Примери за самосталан рад:

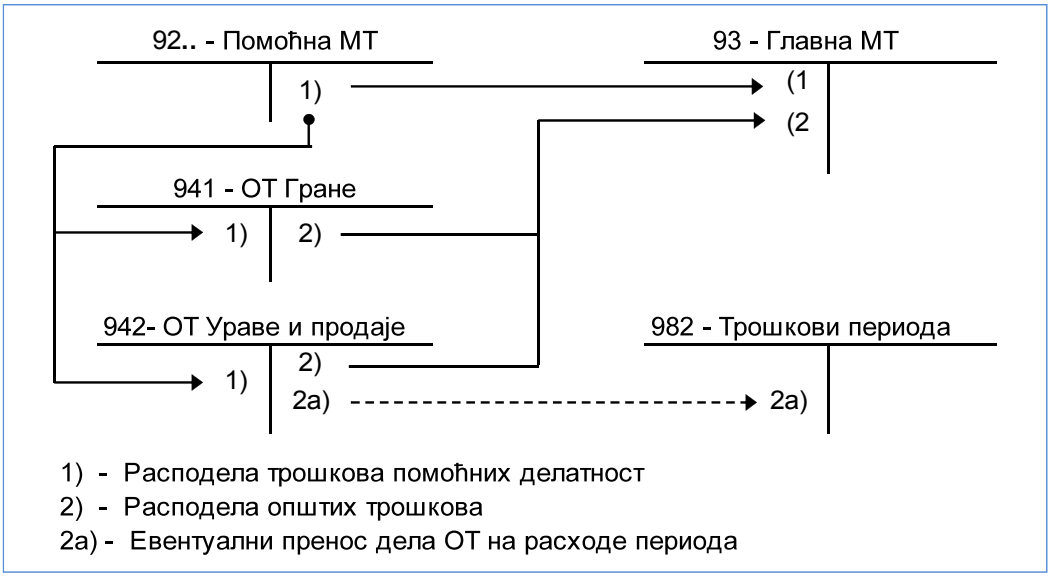
1) Трошкови ревизије рачуноводствених извештаја износе 31.000 динара, плус ПДВ по општој стопи.
2) Примљен је рачун за тромесечну претплату на часопис „Пољопривредник“ у износу од 8.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи.
3) Предузеће је по фактури осигуравајућег друштва платило трошкове осигурања за текућу годину следеће имовине: тешки трактори 11.000 динара, опрема у сушари 42.000 динара, краве 31.000 динара, путнички аутомобили 12.000 динара, и осигурање производње шећерне репе 26.000 дин.
4) Пословним партнерима је на име репрезентације подељено разних сирева у вредности од 9.100 дин., по цени коштања. Нема обавезе исказивања ПДВ-а.
5) Плаћени су судски трошкови у износу од 18.000 динара.
6) Предузеће је уплатило чланарину Савезу рачуновођа и ревизора Србије у износу од 8.200 динара.
7) Трошкове пословног ручка главног агронома са пословним партнерима износе 7.000 динара, плус ПДВ по општој стопи.
8) Уплаћен је допринос Привредној комори Србије у износу од 16.000 динара.
9) Уплаћени су трошкови коришћења градског земљишта у износу од 11.400 динара.

4.6. РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СЕКУНДАРНИХ ТРОШКОВА *(III ФАЗА)*

Ова фаза обухвата интерну **расподелу између места трошкова**. Ради се о секундарним трошковима, јер су већ једном (примарно) књижени по врстама и МТ. Они се придодају већ прокњиженим директним трошковима примаоца њихових услуга. Крајњи ефекат је да се трошкови помоћних МТ и општих МТ пренесу се на главна МТ.

Најпре је неопходно извршити обрачун и расподелу секундарних трошкова, а потом и књижење расподеле. Постоје различити кључеви (базе) за расподелу појединих врста индиректних трошкова, који су увек мање или више (не)прецизни. При њиховом избору треба водити рачуна о принципу узрочности.

Расподела секундарних трошкова најчешће није једносмеран поступак, већ постоји условљеност (размена учинака и прерасподела трошкова) између појединих помоћних МТ и општих МТ (нпр. између трактора и радионице, трактора и општих трошкова итд.). Ради се о тзв. „укрштању трошкова“, што обрачун чини знатно компликованијим јер захтева додатне обрачуне. При том се, по правилу, не ради о значајнијем износу трошкова, који би могао битније побољшати прецизност обрачуна. Због тога треба настојати да се обрачун поједностави, односно укрштање елиминише кад год је то могуће. Проблем се ублажава тако што се прво расподељују трошкови оних помоћних и општих МТ која најмање примају а највише дају учинака. У оквиру трошкова помоћних делатности то је, по правилу, радионица. Примери у овом практикуму не садрже укрштање између помоћних и општих МТ, из разлога једноставности.



Шема 21. *Расподела секундарних трошкова* ***(III фаза)***

Ако се предузеће одлучи да опште трошкове управе и продаје у целости или делимично сматра „расходима периода“ у коме су настали, онда важи и промена *2a)*. Пољопривредна предузећа због дужине производног процеса и сезонског карактера производње и продаје, могу да бирају да ли ће прихватити овакав третман општих трошкова управе и продаје. У практикуму је прихваћено решење да се сви ОТ сматрају „трошковима производа“, што значи да се расподељују на главна МТ, односно улазе у цену коштања залиха учинака.

Ако се у оквиру помоћне делатности појављују и екстерно реализоване услуге (нпр. орање, комбајнирање, сушење и сл.), онда се сразмеран део трошкова преноси на сопствене носиоце трошкова (957/92, и 9807/957 за трошкове продатих услуга помоћне делатности). При томе, карактер екстерних имају и услуге извршене за потребе инвестиција у самом предузећу, тзв. инвестициона потрошња (нпр. коришћење трактора при подизању вишегодишњих засада, изградњи објеката и сл.). Разлика је само у књижењу у финансијском књиговодству. Уместо прихода од продаје (614) појављују се приходи по основу активирања учинака за сопствене потребе (621), а уместо конта купаца (204) одговарајући конто основних средстава у припреми (026, 037).

По окончању *III фазе* обрачуна и књижења трошкова, сви трошкови су пренети на главна МТ. На картицама главних МТ налазе се подаци за састављање аналитичких **калкулација** производње, што је основни задатак погонског књиговодства.

Проблематика обрачуна и расподеле помоћних и општих трошкова детаљно се обрађује у оквиру предмета “Калкулације у пољопривреди“. У овом практикуму се разматра, превасходно, књиговодствени аспект обрачуна трошкова. Ипак је, због комплетности методологије и бољег разумевања самог књижења, неопходно приказати и поступак обрачуна и расподеле индиректних трошкова, што се ради на прилагођеним и једноставнијим примерима.

4.6.1. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ТРОШКОВА ПОМОЋНИХ ДЕЛАТНОСТИ

Пољопривреда је карактеристична по релативно великом броју помоћних МТ, што значајно усложњава укупан обрачун трошкова. Трошкови помоћних делатности представљају значајну и стално растућу позицију у структури цене коштања пољопривредних производа. То је разлог да се и књиговодственом обухватању ових трошкова посвети одговарајућа пажња. У пољопривредним предузећима се могу појавити следеће врсте помоћних МТ:

4) радионица,
5) трактори по категоријама - лаки, средњи, тешки, супер-тешки,
6) комбајни универзални,
7) комбајни специјални – за шећерну репу, за грашак, воће итд,
8) систем за наводњавање,
9) сушара,
10) мешаона сточне хране,
11) евентуално транспотрна служба, енергана и агроавијација.

Трошкови помоћних делатности могу се доста прецизно расподелити, с обзиром да углавном постоји јасно изражена и поуздано мерљива веза са примаоцима њихових услуга (часови рада, kwh, норма час, тона, тона километар, $м^3$, обрађени хектари итд.). Знатно је већи проблем организовати евиденцију на терену, која ће обезбедити да подаци буду поуздани.

4.6.1.1. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ТРОШКОВА РАДИОНИЦЕ

Већина пољопривредних предузећа поседује механичарске радионице, мање или више добро опремљене и организоване, у зависности од величине машинског парка и територијалне организације предузећа. Њихово постојање омогућава благовремено одржавања механизације, укључујући и интервенције на терену, како би се избегли већи застоји у производњи услед кварова механизације. Радионица, за разлику од погонских машина, представља помоћну делатност у правом смислу.

Треба разликовати две групе трошкова који настају код машинске радионице:

1) Трошкови који се директно везују за кориснике услуга радионице (тракторе, комбајне, камионе, производњу млека итд.). Овде спадају плате радника (мајстора) који непосредно врше поправке и резервни делови који се уграђују.
2) Режијски трошкови радионице, који се односе на радионицу у целини, и не могу се директно приписати ниједном МТ. Чине их различите врсте трошкова, а пре свега, то су трошкови:
   - потрошног материјала (мазиво, шрафови, ексери, електроде итд);
   - алата, ситног инвентара и резервних делова за радионицу;
   - енергије (погонска, топлотна, за осветљење);
   - средства за одржавање хигијене, радна одела, рукавице и сл.;
   - зараде режијских радника (руководилац, административно-технички радници, канцеларијски материјал и сл.), и зараде мајстора за период када не раде (чекање на посао, празници, одмори, боловања и др.);
   - амортизација зграда и опреме у радионици;
   - одржавање објеката и опреме у радионици;
   - осигурање и камате на основна средства радионице.

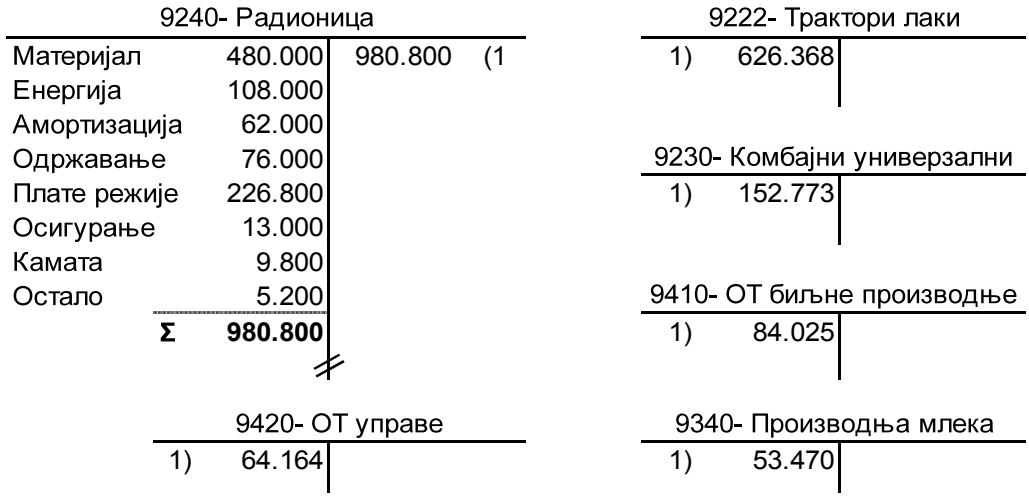
За сваки појединачни посао радионице отвара се посебан **радни налог**. То је основни документ на коме се евидентирају не само директни трошкови рада и

резервних делова, већ и сви други подаци који су од значаја за обрачун. Издаје се у више примерака, од којих се један доставља књиговодству трошкова.

Режијски трошкови радионице расподељују се на поједине примаоце услуга, при чему се могу користити различити кључеви за расподелу (директни часови рада, директне зараде, збир директних зарада и резервних делова). Најпогоднији и најчешће примењивани кључ су „директни часови рада". Увек када је то могуће, предност треба дати натуралним кључевима, јер боље и јасније одражавају узрочну везу између примаоца и даваоца услуга. Такође се избегава утицај флуктуације цена, чиме се побољшава прецизност расподеле.

Примери:

1) У току обрачунског периода на аналитичком конту 924- Радионица прокњижени су одређени трошкови, као што је приказано на левој страни овога конта. На основу радних налога је утврђено да се рад непосредних радника у радионици односи на поправке: лаких трактора 410 часова, комбајна универзалних 100 часова, прикључних машина у ратарству 55 часова, опрему за мужу 35 часова, и путничке аутомобиле 42 часова. Извршити расподелу и књижење режијских трошкова радионице.



Табела 7. *Расподела трошкова радионице*

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Трошкови радионице	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Трактори лаки	410		1.527,73	626.368
Комбајн универзални	100		1.527,73	152.773
ОТ биљне производње	55		1.527,73	84.025
Производња млека	35		1.527,73	53.470
ОТ управе	42		1.527,73	64.164
	642	980.800		**980.800**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови радионице}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{980.800}{642} = \mathbf{1527,73}$$

2) Укупни режијски трошкови радионице износе 1.300.000 динара. Рекапитулацијом радних налога је утврђено да се директни рад радника у радионици односи на: средње тракторе 260 часова, сушару 105 часова, Ладу Ниву која се користи у ратарству 42 часова и екстерне услуге поправке 65 часова. Продајна вредност

екстерних услуга је 150.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Извршити расподелу и књижење трошкова радионице, укључујући и продају екстерних услуга.

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Трошкови радионице (9240	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Трактори средњи	260		2754,24	716.102
Сушара	105		2754,24	289.195
ОТ биљне производње	42		2754,24	115.678
Екстерне услуге	65		2754,24	179.025
	472	1.300.000		**1.300.000**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови радионице}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{1.300.000}{472} = \mathbf{2754,24}$$

Књижења у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Трактори - лаки	9222	626.368	
	Комбајн универзални	9230	152.773	
	ОТ биљне производње	9410	84.025	
	Производња млека	9340	53.470	
	ОТ управе	9420	64.164	
	Радионица	9240		980.800
	Расподела трошкова радионице			
2)	Трактори - средњи	9221	716.102	
	Сушара	9250	289.195	
	ОТ биљне производње	9410	115.678	
	Носиоци трошкова радионице	9573	179.025	
	Радионица	9240		1.300.000
	Расподела трошкова радионице			
2а)	Купци у земљи	204	180.000	
	Приходи од продаје	614		150.000
	Обавезе за ПДВ – општа стопа	470		30.000
	За продате услуге одржавања			
2б)	Трошкови продатих услуга радионице	9807	179.025	
	Носиоци трошкова радионице	9573		179.025
	За трошкове продатих услуга			

4.6.1.2. Обрачун и књижење трошкова трактора

Трактори, комбајни и друга средства механизације не представљају помоћну делатност у правом смислу. То су средства за рад која се користе у процесу производње, као и сва друга. Међутим, независно од тога да ли представљају основну или помоћну делатност, за утврђивање трошкова коришћења ових средстава неопходно је отворити посебна МТ, односно састављати посебне калкулације.

Трактори су основне погонске машине у пољопривреди, које се користе за различите послове (обрада земљишта, транспорт, утовар, заштита, наводњавање

итд.). С обзиром на значајно учешће у цени коштања пољопривредних производа, обрачуну трошкова трактора заслужује посебну пажњу.

У калкулацијама трошкова трактора, као и свих других погонских машина, односно помоћних МТ, трошкови се разврставају на варијабилне и фиксне *(таб. 8).* Зараде тракториста (комбајнера) представљају директне трошкове рада оних производњи за које је трактор радио. Трошкови трактора се, у пракси наших пољопривредних предузећа, још увек најчешће расподељују сразмерно часовима њиховог коришћења.

***Табела 8**. Калкулација трошкова средњих трактора*

МТ: Трактори средњи 9221		Гориво:			Часови:	
Број машина: 2 ком		3.500		лит.	750	н.ч.
		194		д/лит.	**905,9**	д/н.ч.
Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	К о л и ч и н а			И З Н О С	
		Ј.М.	Литара	Цена	Динара	%
1	Гориво	лит.	3.500	138,4	484.400	71,3
2	Мазиво	лит.	59,5	245,5	14.607	2,15
	Одржавање:					
3	- резервни делови				3.500	0,52
4	- потрошни материјал				1.500	0,22
5	- стране услуге				13.200	1,94
6	- трошкови радионице				38.200	5,62
7	- остало				2.400	0,35
I	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ				**557.807**	**82,1**
8	Амортизација				89.200	13,1
9	Осигурање				7.200	1,06
10	Камата				6.100	0,90
11	Таксе, технички преглед и сл.				13.800	2,03
12	Остало				5.300	0,78
II	ФИКСНИ ТРОШКОВИ				**121.600**	**17,9**
III	**УКУПНО (I + II)**				**679.407**	**100,0**

Трактори се користе за разноврсне послове, при чему су и трошкови коришћења врло различити (нпр. између дубоког орања и третирања хербицидима или транспорта сламе). Због тога је неопходно различите учинке и трошкове рада свести на јединствену јединицу учинка – норма час (н.ч.). То се може урадити помоћу коефицијената који одражавају трошкове по часу рада за различите врсте послова.

Добро решење је да се као јединствена мера учинка погонских машина користе утрошени KWh. Предуслов је да сви трактори имају стално исправне уређаје за мерење утрошених KWh, што је код старијих трактора тешко постићи. Једна од могућности је и расподела трошкова трактора сразмерно утрошеном гориву по појединим производњама. Овај начин је прецизнији у односу на часове рада. Подаци о утрошеном гориву могу се релативно лако обезбедити, поготову код новијих трактора. У овом случају би се трошкови горива, као најзначајнији, могли директно везивати за производње на које се односе, што би значајно унапредило прецизност обрачуна.

Радни налог је основни документ на основу кога се врши евиденција рада и расподела трошкова трактора. Везивање радних налога за поједине агротехничке операције, а не за производње у целини, пружа знатно више могућности за контролу и анализу трошкова трактора.

Примери:

1)Трошкови средњих трактора настали у току обрачунског периода приказани су претходном калкулацијом (*табела 8*). На основу радних налога и у њима евидентираних учинака врши се распоред трошкова трактора (кључ за расподелу су норма часови).

Табела 8а. *Расподела трошкова средњих трактора*

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови трактора (9221)	Дин / н.ч.	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница 2016. године	240		905,88	217.410
Пшеница 2017. године	180		905, 88	163.058
Кукуруз	210		905, 88	190.234
Тов свиња	75		905, 88	67.941
ОТ управе	45		905, 88	40.764
	750	679.407		**679.407**

$$\text{Цена коштања 1 н.ч.} = \frac{\text{Трошкови трактора}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{679.407}{750} = 905,88 \text{ д/н.ч.}$$

2)Укупни трошкови тешких трактора износе 2.350.000 динара. На основу радних налога и додатних обрачуна, утврђено је да су тешки трактори радили за потребе производње соје 350 н..ч., шећерне репе 430 н.ч. и 550 н.ч. за јесењу припрему земљишта, на коме ће се засејати јари усеви следеће године.

Табела 8б. *Расподела трошкова тешких трактора*

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови трактора (9220)	Дин / н.ч.	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 / Σ2	5= 4 x 2
Соја	350		1766.9	618.421
Шећерна репа	430		1766.9	759.774
Јесењи радови	550		1766.9	971.805
	1330	2350000		**2.350.000**

$$\text{Цена коштања 1 н.ч.} = \frac{\text{Трошкови трактора}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{2350000}{1330} = \mathbf{1766,9} \text{ д/н.ч.}$$

Књижења у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице - 2016. године	9300	217.410	
	Производња пшенице - 2017. године	9328	163.058	
	Производња кукуруза	9301	190.234	
	Тов свиња	9343	67.941	
	ОТ управе	9420	40.764	
	Трактори - средњи	9221		679.407
	Расподела трош. трактора средњих			
2)	Производња соје	9303	618421	
	Производња шећерне репе	9302	759774	
	Јесењи радови- 2017. година	9329	971805	
	Трактори - тешки	9220		2350000
	Расподела трошкова трактора тешких			

4.6.1.3. Обрачун и књижење трошкова комбајна

Трошкови комбајна се обрачунавају, расподељују и књиже по истом принципу као и трошкови трактора. Као могући кључеви за расподелу појављују се још и условни хектари пожњевених површина, односно тоне пожњевеног приноса. С обзиром да се опет ради о различитим усевима и учинцима, а то значи и о различитим трошковима по јединици учинка, неопходно је извршити њихово свођење на јединствену јединицу мере.

У практикуму се, као и код трактора, за расподелу трошкова комбајна користе норма часови. Избор кључа у сваком конкретном предузећу зависи, превасходно, од тога који усеви и у ком обиму су пожњевени. У неким предузећима ће, на пример, условни хектари пожњевених површина бити најприхватљивији кључ. Трошкови рада комбајнера представљају директне трошкове производње на коју се рад односи.

Специјални комбајни (за шећерну репу, грашак, малине итд.) сматрају се директним основним средствима, јер се користе само у једној линији производње. У литератури се могу пронаћи ставови да за ове комбајне не треба отварати посебна МТ, већ њихове трошкове непосредно везивати за односну линију производње. Ипак је боље и за ову врсту комбајна формирати посебна МТ, превасходно из контролно-управљачких разлога. То пружа знатно више могућности за планирање, контролу и анализу трошкова, што је посебно важно када се зна да код ових машина постоји проблем искоришћености капацитета. Калкулације појединих производњи такође су прегледније и информативније ако се трошкови специјалних комбајна појављују као једна позиција, него у оквиру других врста трошкова (материјала, амортизације, одржавања, осигурања итд.). Осим тога, кобмајнима често се врше екстерне услуге, на које такође треба расподелити сразмеран део трошкова.

Укупни трошкови универзалних комбајна настали у току обрачунског периода приказани су следећом калкулацијом:

Табела 9. *Калкулација трошкова комбајна универзалних*

МТ: Комбајн универз.- 9230		Гориво:			Часови:	
Број машина: 2 ком		4.900		лит.	390	н.ч.
		287		д/лит.	**3.610,6**	д/н.ч.
Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	К о л и ч и н а			И З Н О С	
		Ј.М.	Литара	Цена	Динара	%
1	Гориво	лит.	4.900	138,4	678.160	48,2
2	Мазиво	лит.	68,6	245,5	16.841	1,2
	Одржавање:				0	0,0
3	- резервни делови				115.300	8,2
4	- потрошни материјал				6.200	0,4
5	- стране услуге				42.600	3,0
6	- трошкови радионице				105.100	7,5
7	- остало				10.200	0,7
I	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ				**974.401**	**69,2**
8	Амортизација				370.000	26,3
9	Осигурање				21.400	1,5
10	Камата				19.600	1,4
11	Таксе, технички преглед и сл.				13.400	1,0
12	Остало				9.350	0,7
II	ФИКСНИ ТРОШКОВИ				**433.750**	**30,8**
III	**УКУПНО (I + II)**				**1.408.151**	**100**

Трошкови комбајна приказани претходном калкулацијом односе се на пшеницу 130 н.ч., сунцокрет 70 н.ч., соју 120 н.ч. и на екстерне услуге 70 н.ч. Продајна вредност екстерних услуга је 280.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи.

Табела 10. *Расподела трошкова комбајна*

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови комбајна (9230)	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница	130		3610,64	469.384
Соја	120		3610,64	433.277
Сунцокрет	70		3610,64	252.745
Екстерне услуге	70		3610,64	252.745
	390	1.408.151		**1.408.151**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови комбајна}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{1.408.151}{390} = \mathbf{3610,64}\ \text{д/н.ч.}$$

Књижења у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице - 2016. године	9300	469.384	
	Производња соје	9303	433.277	
	Производња суцокрета	9304	252.745	
	Носиоци трошкова комбајна	9571	252.745	
	Комбајни универзални	9230		1.408.151
	Расподела трош. комбајна универзалних			
1а)	Купци у земљи	202	336.000	
	Приходи од продаје	612		280.000
	Обавезе за ПДВ – општа стопа	470		56.000
	За продате услуге одржавања			
1б)	Трошкови продатих услуга радионице	9808	252.745	
	Носиоци трошкова комбајна	9571		252.745
	За трошкове продатих услуга			

4.6.1.4. Обрачун и књижење трошкова система за наводњавање

Правилан обрачун трошкова система за наводњавање (хидросистема) захтева разликовање две групе трошкова:

2) фиксни трошкови система и
3) трошкови наводњавања.

Прва група трошкова условљена је постојањем и одржавањем самог система за наводњавање. То су фиксни трошкови који углавном не зависе од обима коришћења система. Друга група представља варијабилне трошкове који су последица самог процеса наводњавања, односно непосредног коришћења воде.

Није неопходно отварати посебна аналитичка конта у погонском књиговодству за ове две групе трошкова. Довољно је да се одвојено уписују у посебне колоне на картици МТ 9270- Систем за наводњавање. У калкулацији *(таб. 11)* су трошкови такође јасно разврстани на фиксне (трошкове система) и варијабилне (трошкове

наводњавања). Разлози прецизности обрачуна налажу да се ови трошкови расподељују посебно, коришћењем различитих кључева за расподелу.

Логичан кључ за расподелу фиксних трошкова хидросистема је засејана површина под појединим усевима. Систем за наводњавање представља производни капацитет на располагању једнако свим усевима, а предузеће избором сетвене структуре треба да га искористи на најбољи начин. Овим трошковима треба теретити само оне производње које се завршавају у посматраној години, независно од тога да ли се ради о основним или пострним усевима.

Варијабилни трошкови наводњавања се расподељују сразмерно количини употребљене воде ($м^3$). При томе, цена коштања утрошене воде представља директни трошак производње за коју је употребљена. И овде је радни налог основни документ на основу кога се врше обрачуни и расподела варијабилних трошкова.

Табела 11. *Калкулација трошкова система за наводњавање*

МТ: Систем за наводњавање-9270		Вода:		Површина:	
		1.013.000	$м^3$	1.000	ha
		2,8	дин/$м^3$	**2.219**	д/ha
Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	И З Н О С			
		Динара		%	
1	Енергија (електрична/ гас/дизел)	2.127.300		42,0	
2	Варијабилни трошкови рада	384.000		7,58	
3	Материјал (мазиво, потрошни материјал)	14.500		0,29	
4	Резервни делови	126.700		2,50	
5	Стране услуге одржавања	53.600		1,06	
6	Услуге радионице	108.900		2,15	
7	Услуге трактора	25.600		0,51	
8	Остало	8.600		0,17	
I	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ	**2.849.200**		**56,2**	
9	Амортизација	1.125.000		22,20	
10	Инвестиционо одржавање	56.250		1,11	
11	Фиксни трошкови рада	900.005		17,76	
12	Алат и инвентар	23.200		0,46	
13	Осигурање	28.900		0,57	
14	Камата	22.500		0,44	
15	Таксе, порези, ПТТ, канц. материјал и сл.	45.600		0,90	
16	Остало	17.300		0,34	
II	ФИКСНИ ТРОШКОВИ	**2.218.755**		**43,8**	
III	**УКУПНО (I + II)**	**5.067.955**		**100**	

Примери:

1)Трошкови система за наводњавање у току обрачунског периода обрачунати су претходној калкулацији. Извршити распоред и књижење фиксних и варијабилних трошкова система за наводњавање. На основу радних налога је утврђена количина утрошене воде по појединим производњама, као што је дато у следећој табели.

Табела 12. *Расподела трошкова система за наводњавање*

Примаоци услуга (МТ)	**Фиксни** трошкови: *Дин:* **2.218.755**		**Варијабилни** трошкови: *Дин:* **2.849.200**	
	ha	Распоред	м^3	Распоред
1	2	3 = 2 x Коеф.	4	5 = 4 x Коеф.
Пшеница	260	576.876	156.000	438.771
Кукуруз	450	998.440	450.000	1.265.686
Соја	100	221.876	80.000	225.011
Силажни кукуруз	90	199.688	117.000	329.078
Шећерна репа	100	221.876	210.000	590.654
У К У П Н О:	**1000**	**2.218.755**	**1.013.000**	**2.849.200**

Коефицијент за фиксне = Фиксни трошкови / Збир хектара = 2.218.755 / 1000 = **2218,8** д/ ha

Цена коштања за варij.= Варијабилни трошк. / Збир м^3 воде = 2.849.200 / 1.013.000 = **2,81** д/м^3

2)Фиксни трошкови система за наводњавање износе 850.000 динара, а варијабилни 620.000 динара. У структури сетве заступњени су малина са 5 ха, јечам 70 ha, грашак 50 ha и семенски кукуруз 230 ha. Рекапитулацијом радних налога је утврђено да је за производњу малина употребљено 3.000 м^3 воде, јечма 35.000 м^3, грашка 40.000 м^3, и семенског кукуруза 299.000 м^3. Извршити обрачун и књижење трошкова система за наводњавање.

Табела 12а. *Расподела трошкова система за наводњавање*

Примаоци услуга (МТ)	**Фиксни** трошкови: *Дин:* **850.000**		**Варијабилни** трошкови: *Дин:* **620.000**	
	ha	Распоред	м^3	Распоред
1	2	3 = 2 x Коеф.	4	5 = 4 x Коеф.
Малина	5	11.972	3.000	4.934
Јечам	70	167.606	35.000	57.560
Грашак	50	119.718	40.000	65.782
Кукуруз семенски	230	550.704	299.000	491.724
У К У П Н О:	**355**	**850.000**	**377.000**	**620.000**

Коефицијент за фиксне = Фиксни трошкови / Збир хектара = 850.000 / 355 = **2394,4** д/ ha

Цена коштања за варij.= Варијабилни трошк. / Збир м^3 воде = 620.000 / 377.000 = **1,64** д/м^3

Књижења у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице	9300	576.876	
	Производња кукуруза	9301	998.440	
	Производња соје	9303	221.876	
	Производња силажног кукуруза	9309	199.688	
	Производња шећерне репе	9302	221.876	
	Систем за наводњавање	9270		2.218.755
	За фиксне трошкове хидросис.			

1а)	Производња пшенице	9300	438.771	
	Поизводња кукуруза	9301	1.265.686	
	Производња соје	9303	225.011	
	Производња силажног кукуруза	9309	329.078	
	Производња шећерне репе	9302	590.654	
	Систем за наводњавање	9270		2.849.200
	За варијабилне трош. хидросис.			
2)	Производња малине	9355	11.972	
	Производња грашка	9332	167.606	
	Производња јечма	9306	119.718	
	Производња семенског кукуруза	9311	550.704	
	Систем за наводњавање	9270		850.000
	За фиксне трошкове хидросис.			
2а)	Производња пшенице	9300	4.934	
	Производња кукуруза	9301	57.560	
	Производња соје	9303	65.782	
	Производња силажног кукуруза	9309	491.724	
	Систем за наводњавање	9270		620.000
	За варијабилне трош. хидросис.			

□

Претходно је детаљно објашњен књиговодствено-технички поступак обрачуна и књижења трошкова најважнијих помоћних МТ. Са изузетком система за наводњавање, ова МТ се појављују у скоро свим пољопривредним предузећима, и обухватају највећи део трошкова помоћних делатности. Обрачун и књижење осталих помоћних трошкова, заснива се на истим принципима. У структури њихових калкулација трошкови се такође разврставају на варијабилне и фиксне. Ралица је само у кључевима који се користе за расподелу.

За расподелу трошкова **камиона** логичан кључ, који се углавном користи, су тона-километри превезеног терета. За расподелу трошкова **сушаре** најпогоднији кључ су KWh утрошене енергије. При избору кључа за сушару, у обзир може доћи и количина осушених производа, изражена у тонама. Али, с обзиром да се суше различити производи (пшеница, кукуруз, соја и др.), односно производи са различитим процентом влаге, треба користити коефицијенте за свођење на јединствену јединицу мере. Слично је и са **мешаоном** сточне хране, где се као могући кључеви такође јављају KWh утрошене енергије, или количина произведене хране. Агроавијација се ретко појављује у нашим пољопривредним предузећима.

Примери за самосталан рад:

1) Режијски трошкови радионице износе 2.700.000 динара. Рекапитулацијом радних налога је утврђено да се директни рад радника у радионици односи на: лаке тракторе 280 часова, комбајне 95 часова, прикључне машине 70 часова и Шкоду Фабију која се користи у управи 15 часова. Извршити расподелу и књижење трошкова радионице.
2) Укупни трошкови тешких трактора износе 2.550.000 динара. На основу радних налога и додатних обрачуна, утврђено је да су тешки трактори радили за потребе производње пшенице 240 н..ч., шећерне репе 370 н.ч. и за потребе подизања засада јабука 115 н.ч. Извршити расподелу и књижење трошкова трактора.
3) Укупни трошкови универзалног комбајна износе 1.750.000 динара. Утврђено је да је комбајн радио за потребе производње кукуруза 100 н.ч., сунцокрета 80 н.ч., и за екстерне услуге 110 н.ч. Екстерне услуге су фактурисане у износу од 480.000 динара плус ПДВ по стопи од 20%. Извршити расподелу и књижење, укључујући и продају екстерних услуга.

4) Фиксни трошкови система за наводњавање износе 720.000 динара, а варијабилни 600.000 динара. У структури сетве заступљени су пшеница са 100 ха, шећерна репа 40 ha, боранија 50 ha и кукуруз 200 ha. Рекапитулацијом радних налога је утврђено да је за производњу шећерне репе употребљено 20.000 м^3 воде, кукуруза 50.000 м^3 и бораније 8.000 м^3. Извршити обрачун и књижење трошкова система за наводњавање.

4.6.2. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ОПШТИХ ТРОШКОВА

Подела на директне и индиректне (опште) трошкове у пољопривреди се превасходно врши са становишта линија производње главних МТ (главних МТ), а не са аспекта појединих производа. Општи трошкови (ОТ) се односе на две, више или све линије производње. ОТ се у другој фази књижења „сакупљају" на местима општих трошкова расподељују на главна места трошкова.

Општи трошкови представљају главни „обрачунски проблем", управо због неопходности њихове расподеле. Прецизност расподеле ОТ одлучујуће утиче на прецизност укупног обрачуна трошкова у пољопривредним предузећима. Ради се углавном о трошковима режијског карактера, за које није лако пронаћи поуздану узрочну везу са носиоцима (линијама производње). У структури цене коштања пољопривредних производа учествују са око 30%, уз стално присутну тенденцију раста. У домену ОТ, по правилу, постоје најзначајније резерве за повећање економичности производње. Због тога је важно њихово поуздано праћење по местима настанка , и то превасходно из контролних разлога.

У пољопривредним предузећима најчешће се отварају следећа места општих трошкова:

1) ОТ биљне производње,
2) ОТ сточарске производње,
3) ОТ прераде и
4) ОТ управе.

Ово је минимално рашчлањавање укупне масе општих трошкова, без чега се не може говорити о задовољавајућем нивоу прецизности обрачуна трошкова у пољопривреди. За већа и организационо сложенија предузећа, односно предузећа која више пажње поклањају управљачком аспекту обрачуна трошкова и резултата, препоручљиво је дефинисање већег броја места ОТ (о овоме се више говори у *тачки 4.1*). Већи број места ОТ повећава прецизност обрачуна, али, такође, значи и компликованији, непрегледнији и скупљи обрачун. У сваком појединачном предузећу треба тежити оптимуму између ова два супротстављена захтева.

4.6.2.1. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ОПШТИХ ТРОШКОВА ГРАНЕ

У ОТ гране спадају они трошкови који су заједнички за две или више производњи из те гране. У пољопривреди се најчешће посебно евидентирају: ОТ биљне производње, ОТ сточарске производње и ОТ прераде. Која ће од ових МТ бити отворена зависи, пре свега, од структуре производње у сваком конкретном предузећу. Ако су у значајнијој мери заступљене и воћарска и повртарска производња, препоручљиво је да се за њих отворе посебна места ОТ (ОТ воћарства и ОТ повртарства).

ОТ гране припадају производном функционалном подручју, што значи да нема никаквих препрека за њихово укључивање у билансну цену залиха учинака. ОТ гране представљају врло хетерогену скупину трошкова, састављену практично од свих природних врста трошкова, као што се може видети из следеће калкулације.

***Табела 13**. Калкулација општих трошкова биљне производње*

Ред. бр.	ВРСТА ТРОШКОВА	ИЗНОС
1	Канцеларијски материјал	4.729
2	Потрошни материјал	7.325
3	Ситан инвентар	13.350
4	Резервни делови	11.923
5	Гориво и мазиво	18.624
6	Електрична енергија и гас	17.526
7	ПТТ трошкови	6.823
8	Услуге одржавања	12.564
9	Осигурање имовине и живота	28.269
10	Технички преглед, таксе и сл.	9.260
11	Репрезентација	7.235
12	Непроизводне услуге	5.900
13	Стручна литерарура, курсеви и сл.	7.400
14	Трошкови радионице	14.600
15	Тошкови лаког трактора	9.700
16	Остало	8.200
17	Таксе, порези, доприноси и сл.	25.430
I)	*МАТЕРИЈАЛНИ ТРОШКОВИ (1 до 17)*	*208.858*
18	Амортизација	48.400
19	Бруто зараде и накнаде	285.660
II)	**УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 19)**	**542.918**

У литератури и пракси пољопривредних предузећа постоји велики број различитих кључева за расподелу ОТ гране. Неки се односе на ОТ гране у целини, а други само на поједине врсте (скупине) трошкова у оквиру њих. Као најчешћи, могу се навести следећи кључеви:

- укупни директни трошкови,
- трошкови директног материјала,
- трошкови директног рада,
- засејана површина,
- разлика између директних трошкова и трошкова основног материјала,
- збир трошкова директних плата и директног материјала, или
- *парцијални кључеви*: површина за материјалне трошкове и амортизацију, односно директне плате за ОТ рада итд.

При томе, трба знати да не постоји идеалан кључ за расподелу, нити је један кључ подједнако добар за сва предузећа.

С обзиром да се проблеми обрачуна ОТ, њихове расподеле, избора најповољнијих кључева и друга питања, обрађују из предмета «Калкулације у пољопривреди», на овом месту се не улази у детаљније разматрање тих проблема.

Водећи рачуна о једноставности и величини примера које студенти могу урадити на вежбама, односно писменом делу испита, за расподелу ОТ гране користи се јединствен кључ, и то ***«укупни директни трошкови».*** Примери расподеле и књижења ОТ гране дају се у следећој тачки, заједно са ОТ управе.

4.6.2.2. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ОПШТИХ ТРОШКОВА УПРАВЕ

ОТ управе односе се на предузеће у целини. Заједнички су, дакле, за све гране, односно линије производње. То су углавном трошкови постојања самог предузећа, трошкови основних капацитета и режијског особља. Претежно су фиксног карактера.

ОТ управе су непроизводни трошкови, и као такви, не могу се укључивати у билансну цену залиха учинака, већ само у пуну (комерцијалну) цену коштања производа. Изузетак су предузећа са дугим процесом производње и сезонским карактером производње и продаје, што се односи и на пољопривредна предузећа. Као што је раније већ наглашено, у практикуму је искоришћена ова могућност, и усвојено је решење да се сви општи трошкови, укључујући и расходе камата, преносе на залихе готових производа.

У домаћим пољопривредним предузећима најчешће се у оквиру ОТ управе евидентирају и трошкови продаје, односно целе комерцијалне службе, што је прихваћено и у овом практикуму. Није једноставно у потпуности разграничити ове две врсте трошкова. Ипак је, у већим и сложенијим предузећима, препоручљиво за ОТ продаје отворити посебно МТ, не само из обрачунских већ и из управљачких разлога.

За ОТ управе је врло тешко пронаћи узрочну везу са појединим линијама производње, односно одабрати одговарајући кључ за расподелу. Спектар могућих кључева за расподелу још је шири него код ОТ гране. У практикуму се ОТ управе расподељују сразмерно ***«разлици између директних трошкова и трошкова основног материјала»***. При том се ови трошкови не расподељују на производњу у току и помоћне делатности, иако би то, у неким случајевима, методолошки било исправније. На пример, оправдано је екстерно реализоване услуге помоћних делатности оптеретити одговарајућим делом ОТ управе.

Примери:

1) ОТ биљне производње који су настали у току обрачунског периода приказани су претходном калкулацијом (*таб.13),* ОТ управе калкулацијом у *табели 16.* Извршити расподелу ОТ биљне производње, ОТ сточарске производње и ОТ управе, ако је стање на аналитичким контима појединих производњи на крају обрачунског периода следеће:

9300- Производња пшенице

Основни мат.		302.000
Помоћни мат.		36.800
Трошк. рада		51.700
Стране услуге		6.400
Помоћма МТ		295.000
Осигурање		34.500
	Σ	*726.400*
ОТ гране	1)	196.570
ОТ управе	3)	174.199

9303- Производња соје

Основни мат.		115.300
Помоћни мат.		92.400
Трошк. рада		38.350
Стране услуге		8.400
Помоћна МТ		207.600
Осигурање		23.200
	Σ	*485.250*
ОТ гране	1)	131.312
ОТ управе	3)	151.849

9410- ОТ биљне производње

	. . .	542.918 (1
	. . .	
Σ	542.918	

9350- Производња јабука

Основни мат.		60.759
Помоћни мат.		208.636
Трошк. рада		392.246
Стране услуге		20.124
Помоћна МТ		80.109
Осигурање		32.766
	Σ	*794.640*
ОТ гране	1)	215.036
ОТ управе	3)	301.228

9411- ОТ сточарства

	. . .	385.000 (2
	. . .	
Σ	**385.000**	

9340- Производња млека

Основни мат.		1.417.500
Помоћни мат.		190.155
Трошк. рада		529.200
Стране услуге		32.670
Помоћна МТ		62.890
Осигурање		75.200
	Σ	2.307.615
ОТ сточарс.	2)	265.621
ОТ управе	3)	365.356

9420- ОТ управе

	. . .	1.111.878 (3
	. . .	
Σ	**1.111.878**	

9343- Тов свиња

Основни мат.		746.600
Помоћни мат.		24.200
Трошк. рада		229.080
Стране услуге		8.700
Помоћна МТ		19.978
Осигурање		8.560
	Σ	1.037.118
ОТ сточарс.	2)	119.379
ОТ управе	3)	119.246

Табела 14. *Расподела ОТ биљне производње*

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	ОТ биљне производње	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница	726.400		0.2706	196.570
Соја	485.250		0.2706	131.312
Јабуке	794.640		0.2706	215.036
У к у п н о:	2.006.290	542.918		**542.918**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ биљне производње}}{\text{Збир директних трошкова}} = \frac{542.918}{2.006.290} = 0{,}2706$$

2) Извршити расподелу ОТ сточарске производње, на основу претходно приказаног стања на „Т“ контима и прокњижити.

Табела 15. *Расподела ОТ сточарства*

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	ОТ сточарства	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Производња млека- краве	2.307.615		0,1151	265.621
Тов свиња	1.037.118		0,1151	119.379
У к у п н о:	3.344.733	385.000		**385.000**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ сточарства}}{\text{Збир директних трошкова}} = \frac{385.000}{3.344.733} = 0{,}1151$$

3) ОТ управе у обрачунском периоду приказани су следећом калкулацијом (таб. 16). Извршити расподелу и књижење ОТ управе. За потребе израчунавања кључева користити податке са претходно приказаних аналитичких „Т“ конта појединих производњи.

Табела 16. *Калкулација општих трошкова управе*

Ред. бр.	**ВРСТА ТРОШКОВА**	**ИЗНОС**
1	Канцеларијски материјал	23.982
2	Потрошни материјал	18.593
3	Ситан инвентар	18.450
4	Резервни делови	10.813
5	Гориво и мазиво	45.630
6	Електрична енергија и гас	69.461
7	ПТТ трошкови	12.933
8	Услуге одржавања	21.386
9	Осигурање имовине и живота	29.509
10	Техн. преглед, таксе,донације и сл.	29.577
11	Репрезентација	41.332
12	Непроизводне услуге	64.571
13	Стручна литерарура, курсеви и сл.	16.421
14	Провизије,таксе,судски тр.исл.	43.860
15	Трошкови радионице	12.650
16	Тошкови лаког трактора	13.220
I)	МАТЕРИЈАЛНИ ТРОШКОВИ (1 до 16)	472.388
17	Амортизација	88.400
18	Бруто зараде и накнаде	485.660
19	Порези, доприноси и сл.	65.430
II)	**УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 19)**	**1.111.878**

Табела 17. *Расподела ОТ управе*

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	Трошкови основног материјала	Разлика	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= 2-3	5=ОТ /Σ4	6= 4 x 5
Пшеница	726.400	302.000	424.400	0,4105	174.199
Соја	485.250	115.300	369.950	0,4105	151.849
Јабуке	794.640	60.759	733.881	0,4105	301.228
Производња млека	2.307.615	1.417.500	890.115	0,4105	365.356
Тов свиња	1.037.118	746.600	290.518	0,4105	119.246
У к у п н о:	5.351.023	2.642.159	2.708.864		**1.111.878**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\Sigma \text{ Дирек. трошк.} - \Sigma \text{ Основ. материј.}} = \frac{1.111.878}{2.708.864} = \mathbf{0,4105}$$

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Производња пшенице	9300	196.570	
	Производња соје	9303	131.312	
	Производња јабука	9350	215.036	
	ОТ биљне производње	9410		542.918
	Расподела ОТ биљне производње			
2)	Производња млека- краве	9340	265.621	
	Тов свиња	9343	119.379	
	ОТ сточарства	9411		385.000
	Расподела ОТ сточарства			
3)	Производња пшенице	9300	174.199	
	Производња соје	9303	151.849	
	Производња јабука	9350	301.228	
	Производња млека- краве	9340	365.356	
	Тов свиња	9343	119.246	
	ОТ управе	9420		1.111.878
	Расподела ОТ управе			

Примери за вежбу:

1) На крају обрачунског периода ОТ биљне производње износе 450.000 динара. Директни трошкови настали у производњи пшенице су 415.000 динара, у производњи сунцокрета 231.000 динара и у производњи кајсије 265.000 динара. Извршити расподелу ОТ гране и књижење у дневнику.
2) ОТ сточарске производње на крају године износе 330.000 динара. Директни трошкови настали у производњи млека-краве су 1.350.000 динара, у производњи млека-јунице 465.000 динара и у производњи јаја 750.000 динара. Извршити расподелу ОТ гране и књижење у дневнику.
3) На крају године ОТ управе износе 820.000 динара. Директни трошкови настали у производњи грашка су 230.000 динара, у чему је вредност основног материјала 90.000 динара, у производњи крушака 680.000 динара (основни материјал је 180.000 динара) и у производњи бројлера 370.000 динара (основни материјал је 170.000 динара). Извршити расподелу ОТ управе и књижење у дневнику.

4.6.3. САСТАВЉАЊЕ ПОГОНСКОГ ОБРАЧУНСКОГ ЛИСТА

Погонски обрачунски лист (ПОЛ) је сумарни табеларни обрачун производње за одређени временски период, у коме се трошкови преузимају из финансијског књиговодства и даље распоређују на места и носиоце.[27] То је, у ствари, вишедимензионална табела, која се користи као потпуна или делимична замена за погонско књиговодство (класу 9). Уместо конта примењује се ванкњиговодствени (табеларно-статистички) рачунски поступак, да би се постигао исти циљ.

ПОЛ на основу документације преузима трошкове по врстама из класе 5 и даље их распоређује на одговарајућа МТ. Облик и садржину ПОЛ-а предузећа могу прилагођавати сопственим потребама, према специфичностима репродукционог процеса. Трошкови се разврставају вертикално – по природним врстама, и хоризонтално – по местима трошкова. Збир трошкова у ПОЛ-у мора се, наравно, слагати са износом трошкова прокњижених у класи 5.

У наставку се даје пример обрачуна трошкова у пољопривреди помоћу погонског обрачунског листа. Због прегледности и ограничености простора пример је поједностављен, односно узет је минималан број места трошкова.

За предузећа која немају пуно места трошкова, ПОЛ може представљати погодно средство за јасан приказ кретања трошкова. У том случају је препоручљиво да се, уз комплетно погонско књиговодство, саставља и ПОЛ. Класична пољопривредна предузећа имају релативно велики број МТ, услед чега ПОЛ постаје компликован и непрегледан.

Према нашим прописима, производна предузећа су дужна да воде бар минимални облик погонског књиговодства, док састављање ПОЛ-а није обавезно. То значи да ПОЛ не може у потпуности заменити погонско књиговодство, али га предузећа могу састављати за сопствене потребе. Погонски обрачунски лист се може користити да замени погонско књиговодство само у појединим фазама књижења трошкова. Могуће је, на пример, да се у оквиру класе 9 отворе само рачуни носилаца трошкова (групе 95 и 96) и рачуни групе 98. У том случају би се помоћу ПОЛ-а вршио обрачун трошкова по местима *(II и III фаза)*. Потом би се, на основу података из ПОЛ-а, књижио завршетак производње на контима групе 95 и 96 *(IV фаза)*.

Расподела помоћних и општих трошкова:

9240- Радионица *табела 1.*

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Укупни трошкови	Коефи-цијент	Распоред трошкова
Трактори средњи - 9222	18650		15,13	282.247
ОТ управе - 9240	135		15,13	2.043
Укупно:	18785	284.290		**284.290**

[27] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 307.

9221- Трактори средњи *табела 2.*

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Укупни трошкови	Коефи-цијент	Распоред трошкова
Пшеница -9300	1260		65,41	82.415
Кукуруза -9301	18700		65,41	1.223.139
Производња млека- 9340	9500		65,41	621.381
ОТ управе - 9420	520		65,41	34.012
Укупно:	29980	1.960.947		**1.960.947**

9420- ОТ управе *табела 3.*

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	Трошкови осн. матер.	Разлика	Укупни трошкови	Распоред трошкова
Пшеница -9300	2.039.425	1.603.000	436.425		91.784
Кукуруза -9301	4.089.536	2.147.000	1.942.536		408.531
Пр-ња млека- 9340	3.788.981	2.150.000	1.638.981		344.691
Укупно:	9.917.942	5.900.000	4.017.942	845.005	**845.005**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\Sigma \text{ Директни трошкови} - \Sigma \text{ Осн. матер.}} = \frac{845.005}{4.017.942} = \mathbf{0,2103}$$

Ред. бр.	К-то	Места трошкова → / Врсте трошкова ↓	Укупни трошкови	Помоћна МТ		Главна МТ			ОТ управе
				Радионица	Трактори средњи	Пшеница	Кукуруз	Млеко	
1	*2*	*3*	*4*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*
1	511	Основни материјал	5.900.000	-	-	1.603.000	2.147.000	2.150.000	-
2	512	Помоћни материјал	943.397	15.890	29.300	272.510	324.197	258.000	43.500
3	513	Гориво и енергија	1.481.200	68.500	1.278.000	-	-	78.300	56.400
4	514	Резервни делови	118.400	6200	27.300	-	-	26.400	64.700
5	52	Зараде и накнаде	1.260.500	106.300	89.200	258700	292.600	407.000	365.400
6	53	Производне услуге	221.000	22600	34100	81.500	102.600	36.900	15460
7	540	Амортизација и резерв.	713.550	93.600	254.900	-	-	188.700	176.350
8	550	Нематеријални трошкови	124.900	9500	6300	-	-	22.300	102.600
Σ 1 до 8		ПРИМАРНИ ТРОШКОВИ:	**10.762.947**	284.290	1.678.700	1.957.010	2.866.397	3.167.600	808.950
9	+	Радионица:		**284.290** →	282.247			→	2.043
					1.960.947	1.957.010	2.866.397	3.167.600	810.993
10	+	Трактори лаки :			**1.960.947** →	82.415	1.223.139	621.381	34.012
	=	ДИРЕКТНИ ТРОШКОВИ:				2.039.425	4.089.536	3.788.981	845.005
11	+	ОТ управе:				91.784	408.531	344.691	← **845.005**
12	=	УКУПНИ ТРОШКОВИ		∅	∅	**2.131.208**	**4.498.067**	**4.133.672**	∅

Табела 18. *Погонски обрачунски лист (ПОЛ)*

4.7. ОБРАЧУН И КЊИЖЕЊЕ ЗАВРШЕТКА ПРОИЗВОДЊЕ И ПРОДАЈЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА *(IV и V ФАЗА)*

Пре књижења завршетка производње неопходно је извршити одређене обрачуне, укључујући и састављање калкулације. У добро организованом погонском обрачуну, на контима главних МТ постоје сви подаци потребни за састављање калкулације. Неопходно је још извршити додатне обрачуне ради утврђивања цене коштања по јединици производа, главног и споредног.

Претходно је неопходно јасно разграничити трошкове (цену коштања) завршене од трошкова недовршене производње. Ово се сматра врло сложеним послом у рачуноводству, али у пољопривредним предузећима је нешто лакше. У биљној производњи су трошкови текуће производње строго одвојени од трошкова производњи које се завршавају у следећој години, што значи да је на посебним аналитичким контима МТ све већ разграничено. Проблем може бити знатно компликованији у сточарским производњама, јер најчешће захтева мерење ради утврђивања натуралних показатеља (комад, килограм итд.).[28]

4.7.1. ЗНАЧАЈ И ФОРМА КАЛКУЛАЦИЈА У ПОЉОПРИВРЕДИ

Калкулација учинака је основни извештај (документ) који се продукује у погонском књиговодству. Сврха постојања погонског књиговодства управо се огледа у настојању да се изврши што прецизнији обрачун трошкова учинака, односно да се састави што тачнија калкулација.

Будући да се ради о претежно интерно оријентисаном извештају, предузећима је остављена слобода, да у складу са својим производно-технолошким специфичностима и циљевима које желе постићи, уз поштовање основних принципа и правила, самостално одреде структуру и форму калкулације. Бројне специфичности пољопривредне производње условљавају и значајне разлике у погледу структуре калкулације у односу на друге делатности.

Основни задаци калкулације углавном су подударни са задацима самог обрачуна трошкова, а као основни могу се навести обезбеђивање података:[29]

- о билансној цени залиха,
- о пуној цени коштања производа,
- за потребе контроле и анализе трошкова,
- за потребе пословног одлучивања.

Наведени задаци углавном се постављају пред калкулацију у свим системима обрачуна трошкова, али је разлика у приоритету задатака, односно у квалитету података које поједини системи обезбеђују. Тако обрачун по стварним трошковима инсистира на што тачнијој пуној цени коштања, обрачун по стандардним трошковима инсистира на контроли трошкова по местима њиховог настанка, док обрачун по активностима (*ABC- Activity based costing*) акценат ставља на прикупљање информација за управљачке потребе.

Предуслов за састављање поуздане калкулације је добро организован обрачун трошкова. Важно је да обрачун трошкова буде довољно аналитичан, односно правилно рашчлањен хоризонтално (на потребан број места трошкова) и вертикално (на поједине врсте трошкова). У том случају калкулација се скоро аутоматски може добити са аналитичке картице главног МТ.

---

[28] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 311.

[29] Детаљније погледати: Стевановић Н., Малинић Д: „Управљачко рачуноводство“, Економски факултет, Београд, 2003.

С обзиром да се рашчлањеност калкулације неповољно одражава на њену прегледност, потребно је наћи оптимално решење које ће обезбедити да калкулација буде истовремено и довољно информативна и довољно прегледна. Приказана форма калкулације (*таб. 19)* представља једно од могућих решења, које задовољава већину управљачких захтева.

Табела 19. *Калкулација производње пшенице – класична форма*

Површина (ha) **100**	Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10					MT: 9300	
Ред. број	ВРСТА ТРОШКОВА		И З Н О С		Структура (%)	Варијабил. (%)
		Коли.	Цена	Укупно	по 1 ха		
1	Семе	27,0	34.250	924.750	9.248	12,7	100
2	Минерална ђубрива	42,5	41.050	1.744.625	17.446	24,0	100
3	Заштитна средства	320,0	1.380	441.600	4.416	6,1	100
4	Остало			42.350	424	0,6	100
I	Свега трошкови материјала			3.153.325	31.533	43,3	100
5	Тешки трактори	550	1.850	1.017.500	10.175	14,0	45,8
6	Средњи трактори	510	820	418.200	4.182	5,7	70,9
7	Лаки трактори	310	440	136.400	1.364	1,9	67,1
8	Комбајн универзални	140	2.510	351.400	3.514	4,8	34,8
II	Свега сопствене услуге			1.923.500	19.235	26,4	52,7
9	Осигурање производње			355.000	3.550	4,9	100,0
10	Остале производне услуге			65.000	650	0,9	100,0
11	Зараде сталних радника	1250	155,0	193.750	1.938	2,7	100,0
12	Накнаде повремених радника	720	140,0	100.800	1.008	1,4	100,0
А)	ДИРЕКТНИ ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДЊЕ (1 до 12)			5.791.375	57.914	79,6	79,7
13	Општи трошкови набавке			75.240	752	1,0	2,0
14	Општи трошкови гране			520.630	5.206	7,2	0,0
Б)	ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДА (1 до 14)			6.387.245	63.872	87,8	67,7
15	Општи трошкови управе			730.400	7.304	10,0	0,0
16	ТРОШКОВИ ПРОДАЈЕ -директни			126.300	1.263	1,7	72,2
17	-општи			34.200	342	0,5	0,0
В)	**УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 17)**			**7.278.145**	**72.781**	**100**	**57,9**
Г)	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ			4.937.230	49.372	67,8	

Д)	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	Принос		Тржиш.	Вредност производње		ПУНА ЦЕНА К.
			t / ha	Укупно	цена	Укупно	по 1 ha	**11.108,9**
18	Главни производ	100	6,20	620	16.500	10.230.000	102.300	**930,0**
19	Споредни производ	100	4,2	420	930	390.600	3.906	PROIZVODNA Ц.К.
20	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	420.000	4.200	**9.672,0**
21	Приходи од осигурања	-	-	-	-	53.250	533	**930,0**
Ђ)	**ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (18 до 21)**					**11.093.850**	**110.939**	ВАРИЈАБ. Ц. К.
Е)	**Д О Б И Т (Ђ - В)**					**3.815.705**	**38.157**	**7.535,9**
Ж)	МАРЖА ПОКРИЋА (Ђ - Г)					6.156.620	61.566	**630,9**

Специфичности пољопривредне производње условљавају и низ особености у погледу састављања калкулација:

– калкулације се примарно састављају за линије производње, а не за производе, као у већини других делатности;
– на крају се врши раздвајање заједничких трошкова, односно израчунавање цене коштања појединих производа;
– трошкови се у поступку планирања, обрачунавања и контроле везују, пре свега, за основну јединицу капацитета (ha, грло), а тек потом и за јединицу производа;
– време производње најчешће се протеже на два обрачунска периода итд.

Структура и форма калкулације коју обезбеђује *ABC* битно је различита од калкулације у класичним системима обрачуна *(таб. 20)*.

Табела 20. *Калкулација производње пшенице – по операцијама*

Површина (ha): **100**		Парцеле: Т-4; Т-5; Т-9; Т-13				МТ: 9300		
Ред. бр.	АКТИВНОСТИ (ОПЕРАЦИЈЕ)	Варијаб.	Материјал	Механизација	Трошк. рада	ИЗНОС		
						Укупно	по 1ha	%
1	Основно ђубрење	в1	1.221.238	104.550	15.100	1.340.888	13.409	18,4
2	Основна обрада	ф		763.125	34.250	797.375	7.974	11,0
3	Припрема земљишта	ф		254.375	17.200	271.575	2.716	3,7
4	Сетва	в1	924.750	83.640	36.540	1.044.930	10.449	14,4
5	Анализа земљишта	ф		27.280	7.540	34.820	348	0,5
6	Нега	в1				0	0	0,0
7	Заштита	ф	441.600	54.560	37.240	533.400	5.334	7,3
8	Прихрањивање	в1	523.388	104.550	18.250	646.188	6.462	8,9
9	Наводњавање	в1				0	0	0,0
10	Жетва	в2		351.400	35.240	386.640	3.866	5,3
11	Спремање сламе	в2	42.350	54.560	87.940	184.850	1.849	2,5
12	Ситњење остатака	ф		125.460	5.250	130.710	1.307	1,8
13	Сушење	в2				27.800	278	0,4
14	Дорада и чување	в2				0	0	0,0
16	Остале производне услуге	ф				37.200	372	0,5
17	Осигурање производње	в2				355.000	3.550	4,9
А)	ДИРЕКТНИ ТРОШК. ПРОИЗВОДЊЕ		3.153.325	1.923.500	294.550	5.791.375	57.914	79,6
18	Активности набавке					75.240	752	1,0
19	Секундарне активности производње					520.630	5.206	7,2
Б)	УКУПНИ ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДЊЕ (1 до 19)					6.387.245	63.872	87,8
21	Активности управе					730.400	7.304	10,0
21	АКТИВНОСТИ ПРОДАЈЕ	в2	- дистрибуција			126.300	1.263	1,7
22		- остале активности				34.200	342	0,5
В)	**УКУПНИ ТРОШКОВИ (1 до 22)**					**7.278.145**	**72.781**	**100**
23	ВАРИЈАБИЛНИ ТРОШКОВИ	- варијабилни - в1 :				3.158.305	31.583	43,4
24		- варијабилни - в2 :				954.290	9.543	13,1

Г)	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	Принос		Тржишна цена	Вредност производње		ЦЕНА КОШТ:
			t / ha	Укупно		по 1 ha	Укупно	ПУНА
25	Главни производ	100	6,20	620	16.500	102.300	10.230.000	**11.108,9**
26	Споредни производ	100	4,2	420	930	3.906	390.600	**930,0**
27	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	4.200	420.000	ПРОИЗВОДНА
28	Приходи од осигурања	-	-	-	-	533	53.250	**9.672,0**
Д)	**ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (25 до 28)**					**110.939**	**11.093.850**	**930,0**
Ђ)	ДОБИТ (Д - В)					38.157	3.815.705	

Прилагођено према: Вукоје, В.: „Обрачун трошкова по активностима“, 2006, стр. 89.

Трошкови се примарно разврставају по активностима (агротехничким мерама), а не по врстама, при чему су јасно издвојене групе примарних и секундарних активности. Оваква структура калкулације углавном је сагласна са редоследом извођења појединих агротехничких мера, односно са **фазама** производње у пољопривреди. Калкулације по активностима усаглашене су и са производним плановима у пољопривреди, који се такође израђују по појединим фазама и врстама радова. То омогућава да се анализа трошкова по појединим агротехничким мерама усклади са анализом оперативних планова производње, што је у пољопривреди посебно важно. При том се подразумева одговарајући степен ажурности књиговодства трошкова.

Важан информациони допринос калкулације по активностима огледа се и у обезбеђивању података за анализу реаговања трошкова на промену нивоа интензивности производње. Према овом критеријуму трошкови свих агротехничких операција у биљној производњи могу се разврстати у три групе: $\mathbf{в}_1$- варијабилни трошкови од којих зависи висина приноса, $\mathbf{в}_2$- варијабилни трошкови који зависе од висине оствареног приноса, и **ф**- фиксни трошкови.[30]

4.7.2. РАЗДВАЈАЊЕ ЗАЈЕДНИЧКИХ ТРОШКОВА НА ПОЈЕДИНЕ ПРОИЗВОДЕ

Пољопривредна производња има карактеристике везане (купловане) производње. Као резултат јединственог технолошког процеса, а то значи и углавном јединствених трошкова производње, често се добија више производа, који могу бити главни и споредни. На пример, у производњи пшенице: зрно- главни и слама- споредни производ; у производњи млека: млеко, телад и прираст- главни, а стајњак- споредни итд.

У везаној производњи највећи део представљају заједнички трошкови, а тек после раздвајања настају и њихови појединачни трошкови. То су, на пример, у производњи пшенице: балирање, превоз и камарисање сламе, односно транспорт и складиштење зрна; или у производњи млека: изђубравање и превоз стајњака, односно трошкови муже, чувања и превоза млека. Ови трошкови се могу директно везати за конкретан производ, односно обухватити на конту датог носиоца трошкова.[31] Међутим, то се углавном не ради, из практичних разлога, јер би то захтевало отварање посебних конта за заједничке и појединачне трошкове, као и разграничавање ових трошкова у свим фазама обрачуна. Истовремено, ефекти на прецизност обрачуна не би били посебно значајни, јер се, по правилу, ради о неупоредиво мањем делу укупних трошкова производње. Најчешће се сви трошкови евидентирају на једном конту производње, а на крају се, приликом састављања калкулације, посебним обрачунским поступком, укупни трошкови растављају на поједине производе. Овај поступак се не би могао избећи ни у случају одвојеног евидантирања директних трошкова, јер би се опет морали раздвајати заједнички трошкови.

Постоји више различитих метода за раздвајање заједничке цене коштања на поједине производе, а у наставку се разматрају следећи:

1) Стари метод,
2) Метод релације и
3) Нови метод.

---

[30] Детаљније погледати: Лисавац, С., наведено дело, стр. 56.
[31] Кисић Д., Рекецки Ј., Обреновић Д., наведено дело, стр. 316.

«СТАРИ МЕТОД»

Стари метод („*метод остатка*“, „*метод супстракције*“) је најједноставнији и највише се примењује. Погодан је када се као резултат заједничке производње добија **један главни** и **један или више** споредних производа. Поступак се састоји у томе да се од укупне цене коштања (тј. укупних заједничких трошкова производње) одузме вредност споредних производа, а остатак представља цену коштања главног производа. Потом се дељењем са количином добија цена коштања по јединици главног производа.

При томе се вредност споредних производа може утврђивати по: планској цени коштања, по планској продајној цени, или по тржишној цени. Најбоље решење је да се споредни производи вреднују по тржишној цени, јер се у калкулацији и главни производи исказују по тржишној цени. Осим тога, то ово је у складу са МРС 41-Пољопривреда, који прописује да се пољопривредни производи у моменту убирања вреднују по **фер (тржишној)** вредности. Ово решење се примењује и у овом практикуму. Ако производи немају општепознату тржишну цену, што је са споредним пољопривредним производима чест случај, може узети и цена са локалног тржишта, односно цена последње познате трансакције.

У наставку се приказује поступак раздвајања укупне цене коштања на главни и споредни производ, користећи податке из претходне калкулације производње пшенице *(таб. 20)*.

Табела 21. *Утврђивање цене коштања “старим методом“*

Површина (ha) : 100		Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10					МТ: 9300
Д)	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	П р и н о с		Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштања
			t / ha	Укупно			
19	Зрно пшенице	100	6,2	620,0	16.500	10.230.000	**11108,9**
20	Слама	100	4,2	420,0	930	390.600	**930,0**
21	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	420.000	
22	Приходи од осигурања	-	-	-	-	53.250	
Ђ)	ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (19 до 22)					11.093.850	
В)	УКУПНИ ТРОШКОВИ					7.278.145	

Обрачун:

- Тржишна цена сламе = 930 дин/тони; → тржишна вредност = 390.600 дин.
- Остатак вредности: 7.278.145 укупни трошкови - 390.600 вредност сламе = 6.887.545 дин.
- Цена коштања 1 тоне зрна = 6.887.545 дин. : 620 тона = **11.108,94** дин/тони

По овом методу, тржишна (фер) цена и цена коштања споредног производа су исте, односно споредни производ има само једну цену. Значи да се по основу споредног производа остварује неутралан финансијски резултат.

Приходи од субвенција и осигурања такође се исказују у калкулацији, иако се књиже као посебне врсте прихода (640 и 679), тј. независно од прихода по основу продаје производа (614). Њихово исказивање у калкулацији је врло корисно, јер калкулација треба да покаже реалну рентабилност укупне производње. У претходном обрачуну цене коштања ови приходи немају никакву улогу. Књижење претходног обрачуна (тј. завршетка производње) приказује се у следећој *тачки 4.7.3*.

„МЕТОД РЕЛАЦИЈЕ“

Растављање заједничке цене коштања по овом методу врши се сразмерно тржишној вредности производа, независно да ли се ради о главним или споредним производима. То значи, да сваки производ преузима сразмеран део трошкова и сразмеран део „одговорности“ за успех укупне производње.

Формула за израчунавање индивидуалне цене коштања конкретног производа купловане производње је следећа:

$$\text{Релација (Р)} = \frac{\text{Укупна цена коштања (Б)}}{\text{Укупна вредност производње (А)}}$$

Цена коштања појединачног производа = Тржишна цена производа x Р

Табела 22. *Утврђивање цене коштања “методом релације“*

Површина (ha) :354		Парцеле: Т-2; Т-5; Т-7а; Т-10					МТ: 9300
	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	П р и н о с		Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштања
			t / ha	Укупно			
19	Зрно пшенице	100	6,2	620,0	16.500	10.230.000	**11307,2**
20	Слама	100	4,2	420,0	930	390.600	**637,3**
21	Приходи од субвенција	100	-	-	4.200	420.000	
22	Приходи од осигурања	-	-	-	-	53.250	
	ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (19 до 22)					11.093.850	
	УКУПНИ ТРОШКОВИ					7.278.145	

Р = Б / А = 7.278.850 / (10.230.000 + 390.600) = 0,68529
Цена коштања 1 тоне зрна: 16.500 x 0,68529 = **11307,2** дин./ тони
Цена коштања 1 тоне сламе: 930 x 0,68529 = **637,3** дин./ тони

По овом методу, зрно пшенице има већу цену коштања (11307,2 дин/тони) него по претходном (11.108,94 дин/тони), што значи да „преузима“ већи део трошкова. Овај метод се примењује и у оквиру предмета „Калкулације у пољопривреди“. Погодан је за утврђивање цене коштања у воћарству, када се добијају исти производи различитог квалитета (нпр. I, II *и* III класа јабука), што **може да се појави на писменом**.

„НОВИ МЕТОД“

Нови метод представља комбинацију старог метода са методом релација или неким другим сличним методом. Најпре од укупне цене коштања одузме вредност споредних производа, по планској цени коштања, или како је усвојено у овом практикуму, по фер (тржишној) цени. Остатак трошкова се расподељује на главне производе, применом метода релације, или неког другог погодног метода.

Нови метод је погодан за примену када се у везаној производњи добијају два или више главних производа, и један или више споредних производа. Типичан пример је производња млека, где су млеко, телад и прираст главни, а стајњак споредни производ. У наставку се нови метод илуструје управо на примеру производње млека.

Табела 23. *Утврђивање цене коштања млека "новим методом"*

	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	Бр. грла	Принос по Ј.М.	Принос Укупно	Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштањ
27	Млеко	95	5110	485.450	27,00	13.107.150	**23,7**
28	Телад	91	42,0	3.822	285,0	1.089.270	**249,7**
29	Прираст	95	22,0	2.090	165,0	344.850	**144,5**
30	Стајњак	95	8,0	760	940,0	714.400	**940,0**
31	Премија за млеко			436.905	7,0	3.058.335	
32	Приходи од осигурања					667.000	
	УКУПНА ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (27 до 32)					18.981.005	
	УКУПНИ ТРОШКОВИ					13.452.300	

Подаци о цени коштања добијају се на основу следећег обрачуна:

Ред. бр.	О П И С	И З Н О С
1	Укупни трошкови производње	13.452.300
2	Тржишна вредност стајњака	714.400
3	Остатак вредности (1-2)	12.737.900
4	Вредност главних производа	14.541.270
5	*Коефицијент (3 / 4)*	**0,8760**

ПРОИЗВОДИ	Тржишна цена	Коефицијент	Цена коштања	Количина	Укупна цена коштања
1	2	3	4 = 3 x 2	5	6
- Млеко	27	0,8760	**23,7**	485.450	11.481.636
- Телад	285	0,8760	**249,7**	3.822	954.182
- Прираст	165	0,8760	**144,5**	2.090	302.083
- Стајњак	940	1,0000	**940,0**	760	714.400
				УКУПНО:	**13.452.300**

Примењена је, дакле, комбинација „старог метода" и „метода релације". Вредност главних производа (*ред 4*) не садржи вредност стајњака, као ни вредност премија и осигурања (13.107.150 + 1.089.270 + 344.850 = 14.541.270).

4.7.3. Књиговодствено обухватање готових производа

По завршетку прве три фазе књижења трошкова, сви трошкови се налазе на рачунима главних МТ (93). Збир дуговне стране ових конта представља укупну цену коштања свих производа који су добијени у конкретној производњи. Пошто се укупни трошкови раздвоје на поједине производе (претходна тачка), књижи се пријем производа у складиште, на контима групе *96- Готови производи (IV фаза)*.

Пољопривреда је карактеристична по томе да се значајан део производа не складишти (на пример: шећерна репа, утовљене свиње, јунад и др.). Ови производи се не евидентирају на рачунима групе 96, већ се непосредно задужује рачун 980- Трошкови продатих производа (980/93), што се у наставку објашњава на посебним примерима.

Рачуноводдствена теорија, као и ранија пракса, говоре о евидентирању пријема готових производа у складиште по цени коштања (стварној или планској) и по продајној цени (стварној или планској). Међутим, усвајањем *МРС 41-*

Пољоприверда и његовом применом у пракси, битно се мења начин процењивања и евидентирања пољопривредних производа. Према овом стандарду, производи се процењују (вреднују) по *«**фер вредности** умањеној за процењене трошкове продаје* на месту узгоја, у тренутку жетве/убирања». Фер вредност се, дакле, заснива на тржишној вредности коју производ има на релевантном тржишту (*Продуктна берза у Новом Саду, или СТИПС- Систем тржишних информација у пољопривреде Србије*). При том се полази од претпоставке да пољопривредни производи увек имају познату тржишну цену, што је најчешће тачно за главне пољопривредне производе. За оне производе који немају општепознате тржишне цене (на пример, слама, силажа, кукурузовина, стајњак, сено итд.), оставља се могућност коришћења цена са локалног тржишта, односно цена последње познате трансакције.

У пратикуму је наравно прихваћено решење које предвиђа МРС 41, и које се примењује у рачуноводственој пракси домаћих пољопривредних предузећа. То значи да се сви завршени пољопривредни производи, независно да ли су главни или споредни, финални или полупроизводи, евидентирају по фер (тржишној) цени, односно фер вредности. На овај начин је књиговодствено обухватање готових производа знатно поједностављено, с обзиром да нема обрачуна одступања од планских цена у фази пријема на складиште, односно продаје производа. Такође је побољшана и ажурност књиговодства, јер је фер вредност позната по завршетку производње и касније се не мења. Овај метод има и извесне недостатке, превасходно у домену управљачког рачуноводства због одсуства планских цена, мада се оне могу користити у ванкњиговодственим обрачунима и анализама. Извесни недостаци се могу појавити и у погледу реалности односно упоредивости резултата у пољопривредним предузећима, с обзиром на дужину репродукционог процеса и релативно променљиву структуру производње.

Најбоље је да се заједно са завршетком производње *(IV фаза)* прикаже и продаја производа *(V фаза)*. На овај начин се избегава дуплирање примера, а и најразумљивије је ако се производи примљени у складиште одмах продају.



***Шема 22.** Књижење готових производа у погонском књиговодству*

Шема показује само део продаје производа који се књижи у погонском књиговодству (980/960), док се други део књижи у финансијском књиговодству

(204/614,471). Детаљније објашњење књижења даје се у наставку на конкретним примерима.

Да ли ће неки производ у пољопривреди бити финални производ или полупроизвод, зависи превасходно од његове намене, а не од степена финализације. Такође није битно да ли се ради о главном или о споредном производу. Исти производ може бити и финални и полупроизвод. На пример, зрно кукуруза продато на тржишту је финални производ, а исто то зрно, употребљено као сточна храна, представља полупроизвод. Или, слама употребљена за исхрану стоке је полупроизвод, а део сламе који се евентуално прода ван предузећа, представља финални производ.

Прописивањем фер вредности *МРС 41– Пољопривреда* практично регулише и питање обухватности «билансне цене» пољопривредних производа. Значи да се и билансна вредност залиха производа заснива на фер (тржишним) ценама, при чему није битно, односно стандард не говори, које врсте трошкова могу ући у њен састав. У практикуму је усвојено решење да се, поред директних трошкова, у цену коштања залиха учинака укључују и сви општи трошкови. При том, у билансну цену залиха трошкови могу ући само до висине фер вредности производа, док се евентуални вишак стварно насталих трошкова књижи на терет расхода периода.

4.7.3.1. Књижење готових производа у биљној производњи

За биљну производњу је карактеристично да процес производње траје дуго, а потом се производи жању/убирају у кратком временском периоду. У ратарству се жетва врши углавном једном годишње, док се период убирања у воћарству и повртарству може продужити на одређени временски период, однсоно сезону. Са књиговодствено-техничког аспекта књижење производа у биљној производњи је једноставније, с обзиром да се врши ређе него у сточарству. Већина биљних производа се може ускладиштити, што значи да се најчешће користи конто *960-Готови производи*, уз одређене изузетке који се у наставку објашњавају.

Примери:

1) Прокњижити пример завршетка производње пшенице из претходне тачке *(таб. 21, стр. 143)*. Обрачун раздвајања укупних трошкова на главни и споредни производ извршен је применом „старог метода“, и добијени су следећи подаци:

Укупни трошкови производње (Σ Дуг 9300).....	= 7.278.145 дин.
- Тржишна (фер) вредност сламе	= 390.600 дин.
= Укупна цена коштања зрна (остатак вредности).....	= 6.887.545 дин.
Фер (тржишна) вредност зрна	= 10.230.000 дин.

9300- Производња пшенице

---	10.620.600 (1
---	(3342455) (2

7.278.145	7.278.145

9580 - Полупроизводи-слама

1) 390.600	

9600 - Пшеница-зрно

1) 10.230.000	

9890-Други приходи- пшеница

	3.342.455 (2

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Готови производи- пшеница зрно	9600	10.230.000	
	Полупроизводи- пшеница слама	9580	390.600	
	Производња пшенице	9300		10.620.600
	Пријем производа у складиште			
	Производња пшенице	9300		(3342455)
1а)	Други приходи - пшеница	9890		3.342.455
	Разлика између фер вредности и цене кош.			

По завршетку производње утврђује се фер вредност пољопривредних производа, и по тој вредности се производи примају у складиште *(промена 1)*. *Промена 2* означава књижење разлике између фер вредности производа и њихове укупне цене коштања. У овом случају је фер вредност већа од цене коштања, па се разлика књижи на потражној страни конта *989- Други приходи* и сторнирањем на потражној страни конта *930-Производња пшенице.* Може се књижити и без сторнирања (930/989), али је сторно уобичајен начин књижења оваквих промена. Треба избегавати књижења на десној страни конта расхода и левој страни конта прихода све до њиховог коначног затварања. У случају када је фер вредност мања од цене коштања књижење се врши на терет конта *982-Трошкови периода* (930/982).

Промена 2 може се књижити тек када је позната укупна цена коштања производа, тј. укупни трошкови који су настали у производњи пшенице (7.278.145 динара). У пољопривреди је то често значи тек на крају обрачунског периода, када се расподеле сви индиректни трошкови. Конто *982 и 989* неопходно је рашчланити по појединим производима, како би се обезбедили аналитички подаци за сваки производ.

Утврђена фер (тржишна) вредност завршених производа (главног и споредног) представља вредност по којој се ови производи књиже у погонском књиговодству, односно по којој се билансирају евентуалне залихе ових производа на крају године.

2) Продат је сав род зрна пшенице из претходног примера за 13.000.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи од 10%.

9600 - Пшеница-зрно	
	10.230.000 (2а

9800- Трошкови продатих производа -пшеница зрно	
2а) 10.230.000	

*Део који се књижи у **финансијском** књиговодству:*

204 - Купци у земљи	
2) 14.300.000	

614- Приходи од продаје	
	13.000.000 (2

471- Обавезе за ПДВ	
	1.300.000 (2

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Купци у земљи	204	14.300.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		1.300.000
	Приходи од продаје производа	614		13.000.000
	Продаја производа			
2а)	Трошкови продатих произ.- пшеница зрно	9800	10.230.000	
	Готови производи- пшеница зрно	9600		10.230.000
	За трошкове продатих производа			

Производи за које се унапред зна да ће се користити за репродукциону потрошњу (нпр. слама, кукурузовина, стајњак, луцерка, затим део зрна кукуруза, јечма итд.) одмах се евидентирају на конту ***958- Полупроизводи***. Ако се део тих полупроизвода прода екстерно, може се поступити на два начина:

а) да се за њих отвори посебан аналитички конто у оквиру конта 980- Трошкови продатих производа, и потом, приликом продаје се књижи (980/958), или

b) да се претходно „преведу“ у финалне производе (96/958), и потом књижи продаја, као и за све друге готове производе (980/96).

У практикуму се користи други начин *(под б)*, јер ако се полупроизводи већ продају, онда представљају финалне производе.

3) Продата је половина од укупне количине сламе из *примера 1)* за 200.000 динара. ПДВ је такође 10%. (50% од 390.600 = 195.300 дин.)

9580 - Полупроизводи - слама

1)	*390.600*		
3)	(195300)		

9608 - Готови производи - пшеница слама

3)	195.300	195.300	(3б

9808- Трошкови продатих производа -пшеница слама

3б)	195.300		

Део који се књижи у ***финансијском*** *књиговодству:*

204 - Купци у земљи

3а)	220.000		

614- Приходи од продаје

		200.000	3а)

471- Обавезе за ПДВ

		20.000	3а)

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
3)	Готови производи- пшеница слама	9608	195.300	
	Полупроизводи- пшеница слама	9580	(195.300)	
	Продаја производа			
3а)	Купци у земљи	204	220.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		20.000
	Приходи од продаје производа	614		200.000
	Продаја производа			
3б)	Трошкови продатих произ.- пшеница слама	9808	195.300	
	Готови производи- пшеница слама	9608		195.300
	За трошкове продатих производа			

4) Завршена је производња кукуруза, извршен је обрачун и добијени су следећи подаци:

Укупни трошкови производње (Σ Дуг 9301).....	= 800.000 дин.
- Тржишна (фер) вредност кукурузовине.....=	75.000 дин.
= Укупна цена коштања зрна (остатак вредности).....	= 725.000 дин.
Фер (тржишна) вредност зрна	= 815.000 дин.

5) Продато је 30% зрна кукуруза из претходне промене за 250.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи (815.000 x 30% = 244.500 дин). Купац је

платио меницом која гласи на укупан износ од 283.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

6) Претпоставимо да су меницом из претходног примера одмах плаћене раније настале обавезе према добављачима, уз одобрење камате.

7) Завршена је производња соје, извршен је обрачун и добијени су следећи подаци:

Укупни трошкови производње (Σ Дуг 9303).....	= 620.000 дин.
- Тржишна (фер) вредност сламе .....=	51.000 дин.
= Укупна цена коштања зрна (остатак вредности).....	= 569.000 дин.
Фер (тржишна) вредност зрна	= 540.000 дин.

8) Накнадно је одлучено да се 10% сојиног зрна употреби у сопственом тову свиња (10% од 540.000 дин је 54.000 дин).

9) Половина сојине сламе из претходне промене издата је за потребе производње товних јунади.

10) Друга половина сојине сламе је продата за 29.000 динара, на шта је зарачунат и у фактури исказан ПДВ по посебној стопи. Плаћено је чеком који је по истеку

11) Калкулација производње јабука показује следеће податке:

Површина (ha) :10		Парцеле: Т-12; Т-15					МТ: 9350
	ОСТВАРЕНИ РЕЗУЛТАТИ	ha	Принос		Тржи. цена	Вредност производње	Цена коштања
			t / ha	Укупно			
19	Јабуке I класа	10	27	270,0	42.000	11.340.000	**27.590,6**
20	Јабуке 2 класа	10	6	60,0	23.000	1.380.000	**15.109,1**
21	Приходи од субвенција	10		0	12.000	120.000	
22	Приходи од осигурања	-	-	-	-	48.000	
	ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (19 до 22)					12.888.000	
	УКУПНИ ТРОШКОВИ					8.356.000	

Прокњижити завршетак производње јабука. Раздвајање укупних трошкова на главни и споредни производ извршити применом „метода релације“.

Обрачун:

Р = Б / А = 8.356.000 / (11.340.000 + 1.380.000) = 0,6569

Цена коштања I класе јабука: 42.000 x 0,6569 = **27.590,6** дин/ тони

Цена коштања II класе јабука: 23.000 x 0,6569 = **15.109,1** дин/ тони

Након обрачуна цене коштања по јединици мере (1 тона), неопходно је утврдити одступања између фер (тржишне) ведности и укупне цене коштања сваког појединачног производа:

Обрачун:

11.340.000 дин - 7.449.453 дин (27.590,6 дин/т x 270 т) = **3.890.547** -разлика I класа

1.380.000 дин - 906.547 дин (15.109,1 дин/т x 60 т) = **473.453** -разлика II класа

8.356.000 дин **4.364.000** дин

Овај обрачун није био неопходан код пшенице *(пример 2)* с обзиром да се радило о главном (зрно) и споредном производу (слама), при чему сав терет (не)успеха производње пада на главни производ.

12) Извезен је сав род јабука прве класе из претходне промене за 110.000 €, што по курсу 1€ = 122 РСД износи 13.420.000 динара. У моменту наплате курс евра је био 1€ = 125 РСД. На извезене производе и услуге ПДВ се не обрачунава. Потраживања су наплаћена.
13) Пописом је констатован вишак јабука друге класе из промене *12)* у вредности од 12.000 динара.
14) Пописом је констатован мањак производа кукуруза из промене *4)* у вредности од 2% укупног рода (815.000 x 2% = 16.300 динара).

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
4)	Готови производи-кукуруз	9601	815.000	
	Полупроизводи-кукурузовина	9581	75.000	
	Производња кукуруза	9301		890.000
	Пријем производа у складиште			
	Производња кукуруза	9301		(90000)
4а)	Други приходи -кукурз	9891		90.000
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
5)	Купци у земљи	204	275.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		25.000
	Приходи од продаје производа	614		250.000
	Продаја производа			
5а)	Трошкови продатих произ.-кукуруз	9801	244.500	
	Готови производи-кукуруз	9601		244.500
	За трошкове продатих производа			
5б)	Примљене менице	2380	283.000	
	Исправка вредности менице за камату	2381		8.000
	Купци у земљи	204		275.000
	Купац платио меницом			
5в)	Текући рачун	241	283.000	
	Примљене менице	2380		283.000
	За наплаћену меницу			
5г)	Исправка вредности менице за камату	2381	8.000	
	Приходи од камата	662		8.000
	За обрачунате приходе			
	6), 6а), 6б) = 5), 5а), 5б)			
6б)	Добављачи у земљи	435	275.000	
	Исправка вредности менице за камату	2381	8.000	
	Примљене менице	2380		283.000
	Плаћене обавезе добављач. меницом			
7)	Готови производи-соја зрно	9603	540.000	
	Полупроизводи- соја слама	9583	51.000	
	Производња соје	9303		591.000
	Пријем производа у складиште			
7а)	Трошкови периода- соја	9823	29000	
	Производња соје	9303		29000
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
8)	Полупроизводи- соја зрно	9587	54.000	
	Готови производи-соја зрно	9603	(54000)	
	Прекњижено на полупроизводе			

8а)	Производња товних свиња	9343	54.000	
	Полупроизводи- соја зрно	9587		54.000
	За издате полупроизводе			
9)	Производња товних јунади	9344	25.500	
	Полупроизводи- соја слама	9583		25.500
	За издате полупроизводе			
10)	Готови производи- соја слама	9609	25.500	
	Полупроизводи- соја слама	9583	(25500)	
	Пријем производа у складиште			
10а)	Купци у земљи	204	31.900	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		2.900
	Приходи од продаје производа	614		29.000
	Продаја производа			
10б)	Трошкови продатих производа-соја слама	9809	25.500	
	Готови производи- соја слама	9609		25.500
	За трошкове продатих производа			
10в)	Примљени чекови	240	31.900	
	Купци у земљи	204		31.900
	Купац платио чеком			
10г)	Текући рачун	241	31.900	
	Примљени чекови	240		31.900
	За наплаћени чек			
11)	Готови производи- јабука I класа	9650	11.340.000	
	Готови производи- јабука II класа	9651	1.380.000	
	Производња јабука	9350		12.720.000
	Пријем производа у складиште			
	Производња јабука	9350		(4364000)
11а)	Други приходи -јабука I класа	9895		3.890.547
	Други приходи - јабука II класа	9896		473.453
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
12)	Купци у иностранству	205	13.420.000	
	Приходи од продаје у иностранству	615		13.420.000
	За продате производе			
12а)	Трошкови продатих производа-јабука I класа	9805	11.340.000	
	Готови производи-јабука I класа	9650		11.340.000
	За издате производе са складишта			
12б)	Девизни рачун	244	13.750.000	
	Купци у иностранству	205		13.420.000
	Позитивне курсне разлике	663		330.000
	За наплаћена потраживања			
13)	Готови производи- јабука II класа	9651	12.000	
	Отписи, мањкови и вишкови учинака	983		12.000
	За вишак готових производа			
14)	Отписи, мањкови и вишкови учинака	983	16.300	
	Готови производи- соја	9603		16.300
	За мањак готових производа			
14а)	Мањкови	574	1.630	
	Обавезе за ПДВ - посебна стопа	471		1.630
	За обрачунати ПДВ на мањак			

4.7.3.2. КЊИЖЕЊЕ ГОТОВИХ ПРОИЗВОДА У СТОЧАРСКОЈ ПРОИЗВОДЊИ

Књиговодствено обухватање готових производа у сточарству је нешто комплексније и захтевније у односу на биљну производњу. У сточарству се, по правилу, јавља већи број производа главних и споредних у оквиру исте производње, добар део производа се не складишти, неке сточарске производње су континуираног карактера што захтева чешће обрачуне и књижења итд. Правилан обрачун трошкова и резултата у сточарству захтева знатно обимнију аналитичку и ванкњиговодствену евиденцију него у биљној производњи (листови стоке, евиденција о квалитету млека, подмлатку и сл.).

1) Прокњижити пример завршетка производње млека из претходне тачке *(таб. 23, стр. 145)*. Обрачун раздвајања укупне цене коштања на поједине производе извршен је применом „новог метода“, и добијене су следеће укупне цене коштања за поједине производе:

ПРОИЗВОДИ	Фер (тржишна) вредност	Укупна цена коштања	Разлика
1	*2*	*3*	*4 (2-3)*
- Млеко	13.107.150	11.481.636	1.625.514
- Телад	1.089.270	954.182	135.088
- Прираст	344.850	302.083	42.767
- Стајњак	714.400	714.400	0
УКУПНО:	**15.255.670**	**13.452.300**	**1.803.370**

Треба прокњижити завршетак производње уз претпоставку да је:

- једна половина телади намењена узгоју основног стада и преведена у категорију „телад до 6 месеци“, (фер вредност: 1.089.270 /2 = 544.635 дин),
- једна четвртина телади је преведена у тов (фер вредност: 1.089.270 /4= 272.318 дин),
- друга четвртина телади је продата за 280.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по стопи од 10%.

9340- Производња млека-краве

	---		13.452.300 (7

Σ=	13.452.300		

9582 - Полупроизводи-стајњак

7)	714.400		

9640 - Производи-млеко

7)	13.107.150		

9344-Производња товних јунади

7)	272.318		

9807- Трошкови продатих производа- телад

7)	544.635		
7)	272.318		

9808- Трошкови продатих производа- прираст

7)	344.850		

9894- Други приходи -млеко

			1.803.370 (7

Део који се књижи у ***финансијском*** *књиговодству:*

0323 - Основно стадо - краве			
7б)	344.850		

0320 - Основно стадо - телад			
7а)	544.635		

621- Приходи од активира. учинака			
		544.635	(7а
		344.850	(7б

204- Купци у земљи			
7в)	308.000		

614- Приходи од продаје производа			
		280.000	7в)

471- ПДВ посебна стопа			
		28.000	7в)

Млеко као готов производ пренето је на конто *9640- Готови производи- млеко* по фер (тржишној) вредности од 13.107.150 динара, док је разлика између њихове стварне цене коштања и фер вредности у износу од 1.625.514 динара *(табела)* пренета на конто *9894- Други приходи- млеко*. Одступања између цене коштања и фер вредности за све производе књижена је збирно на истом конту, тј. на потражној страни конта *9894- Други приходи- млеко (*1.625.514+135.088+42.767=1.803.370). Из разлога једноставности и прегледности, овај конто није даље рашлањаван по производима, као што је препоручљиво у пракси.

Промена *7а)* односи се на превођење у категорију сточног подмлатка, који представља основно стадо у подизању. Ова промена се књижи по фер (тржишној) вредности преведене телади од 544.635 дин (1.089.270 /2= 544.635). Подразумева се да се у оквиру аналитичке евиденције воде и одговарајући натурални подаци (број телади, укупна тежина итд.). Истовремено се у промени *7)* задужује конто *9807-Трошкови продатих производа-телад*, за исти износ (544.635 дин).

На левој страни конта *9807-Трошкови продатих производа-телад* прокњижена је и фер вредност екстерно реализоване телади 272.318 дин (1.089.270 /4 = 272.318).

За преосталу четвртину укупне фер вредности телади (272.318 дин) непосредно се задужује конто *9344-Производња товних јунади*. И у овом случају је такође књижена фер вредност (а не цена коштања), иако се ради о интерној размени полупроизвода између две производње. Телад представљају завршен производ, и треба да се вреднују по фер вредности одмах по одвајању од крава, као и сваки други готов производ у пољопривреди. Тек након краћег или дужег временског периода се, на основу намене, зна да ли ће производ бити реализован екстерно, или интерно у виду полупроизвода.

Обрачун прираста се врши посебним поступком, на крају обрачунског периода (погледати *тачку 1.4.2*). Овде је претпостављено да је тај обрачун извршен и да фер (тржишна) вредност прираста износи 344.850 дин. Промена *7б)* се односи на књижење повећања основног стада по основу прираста. Прираст представља инвестициону потрошњу, односно има карактер екстерне реализације, и као такав, треба да се прокњижи преко одговарајућег конта прихода (621). Истовремено је у промени број *7)* прокњижен исти износ од 344.850 динара (9808/9340).

С обзиром да се телад намењена продаји не могу складиштити, не преносе се на рачуне групе 96-Готови производи, већ непосредно на трошкове продатих производа (9807/9340), што се у наставку детаљније објашњава.

Примери:

2) Продато је млеко из претходне промене за 12.500.000 динара. На овај износ је зарачунат и ПДВ по посебној стопи.
3) Издато је стајњака у производњу шећерне репе у вредности од 310.000 динара и у производњу кромпира 225.000 динара.
4) Укупни трошкови десетодневне производње конзумних јаја износе 236.000 динара. Фер вредност јаја износи 250.000 динара. Целокупна количина је продата за 284.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по посебној стопи.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
2)	Купци у земљи	204	13.750.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		1.250.000
	Приходи од продаје производа	614		12.500.000
	За продато млеко			
2а)	Трошкови продатих производа-млеко	9804	13.107.150	
	Готови производи-млеко	9640		13.107.150
	За цену коштања продатог млека			
3)	Производња шећерне репе	9302	310.000	
	Производња кромпира	9330	225.000	
	Полупроизводи- стајњак	9582		535.000
	За издате полупроиз. у производњу			
4)	Готови производи-јаја	9641	250.000	
	Производња јаја	9349		250.000
	Пријем производа у складиште			
4а)	Производња јаја	9349		(14000)
	Други приходи- јаја	9899		14.000
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
4б)	Купци у земљи	204	312.400	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		28.400
	Приходи од продаје производа	614		284.000
	За продата јаја			
4в)	Трошкови продатих производња -јаја	9809	250.000	
	Готови производи-јаја	9641		250.000
	За продате производе			

4.7.3.3. КЊИЖЕЊЕ ПОЉОПРИВРЕДНИХ ПРОИЗВОДА КОЈИ СЕ НЕ СКЛАДИШТЕ

Добар део пољопривредних производа не може се складиштити (шећерна репа, утовљене свиње, јунад и др.). Ови производи се, у књиговодствено-техничком погледу, не преузимају на конта готових производа (96), већ се непосредно задужују трошкови продатих производа (98) уз одобрење конта производње (93). Неопходно је да се још на расходе периода (982) прокњижи разлика између укупних трошкова насталих у посматраној производњи и фер вредности добијених производа.



Шема 23. *Завршетак производње и продаја производа који се* ***не складиште***

1) Завршена је производња шећерне репе, извршен је обрачун и добијени су следећи подаци:

Укупни трошкови производње (Σ Дуг 9302).....	= 1.620.000 дин.
- Фер (тржишна) вредност лишћа и глава.....=	120.000 дин.
= Укупна цена коштања корена (остатак вредности).....	= 1.500.000 дин.
Фер (тржишна) вредност корена.....	= 1.710.000 дин.

Корен је одмах продат шећерани за 1.800.000 динара. На овај износ је обачунат и ПДВ по посебној стопи.

2) Половина лишћа и глава је издата за потребе производње млека.

3) Друга половина је продата за 90.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. Плаћено је меницом која гласи на укупан износ од 110.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.

4) Завршена је тов свиња, извршен је обрачун са следећим подацима:

Укупни трошкови производње (Σ Дуг 9343).....	= 2.620.000 дин.
- Фер (тржишна) стајњака износи.....=	275.000 дин.
= Цена коштања товљеника (остатак вредности).....	= 2.345.000 дин.
Фер (тржишна) вредност товљеника.....	= 2.200.000 дин.

Товљеници су продати кланици за 2.700.000 динара, плус ПДВ по посебној стопи. Истовремено је купцу одобрен краткорочни робни кредит за укупан износ потраживања. Плаћена је прва рата кредита у износу од 310.000 динара, од чега се на главницу односи 297.000 динара а остатак је камата.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Купци у земљи	204	1.980.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		180.000
	Приходи од продаје производа	614		1.800.000
	За продате производе			
1а)	Трошкови продатих производа- репа корен	9807	1.710.000	
	Полупроизводи- лишће и главе	9589	120.000	
	Производња шећерне репе	9302		1.830.000
	Завршетка производње			
1б)	Производња шећерне репе	9302		(210000)
	Други приходи- репа корен	9899		210.000
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
2)	Производња млека	9340	60.000	
	Полупроизводи- лишће и главе	9589		60.000
	За издате полупроизводе			
3)	Купци у земљи	204	99.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		9.000
	Приходи од продаје производа	614		90.000
	Продаја производа			
3а)	Готови производи- лишће и главе	9609	60.000	
	Полупроизводи- лишће и главе	9589	(60.000)	
	Пријем производа у складиште			
3а)	Трошкови продатих произ.-лишће и главе	9809	60.000	
	Готови производи- лишће и главе	9609		60.000
	За трошкове продатих производа			
3б)	Примљене менице	2380	110.000	
	Исправка вредност менице за камату	2381		11.000
	Купци у земљи	204		99.000
	Купац платио меницом			
3в)	Текући рачун	241	110.000	
	Примљене менице	2380		110.000
	За наплаћену меницу			
3г)	Исправка вредност менице за камату	2381	11.000	
	Приходи од камата	662		11.000
	За обрачунате приходе			
4)	Купци у земљи	204	2.970.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		270.000
	Приходи од продаје производа	614		2.700.000
	За продате производе			
4а)	Дати краткорочни робни кредити	2320	2970000	
	Купци у земљи	204		2.970.000
	За одобрени робни зајам купцу			
4б)	Трошкови продатих производи-товљеници	9808	2.200.000	
	Полупроизводи- стајњак	9582	275.000	
	Производња товних свиња	9343		2.475.000
	За издате производе са складишта			
4в)	Трошкови периода- товљеници	9828	145000	
	Производња товних свиња	9343		145.000
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
4г)	Текући рачун	241	310.000	
	Краткорочни кредити у земљи	2320		297.000
	Приходи од камата	662		13.000
	За уплату прве квартално рате			

Примери за самосталан рад:

1. Збир дуговне стране конта *9300-Производња пшенице* износи 1.000.000 динара. Завршена је производња пшенице и утврђена је фер (тржишна) вредност сламе у износу од 100.000 динара и фер вредност зрна од 970.000 динара. Применити „стари метод“ за раздвајање укупне цене коштања на главни и споредни производ.
2. Продат је сав род зрна пшенице из претходне промене за 1.200.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи од 10%. Потраживања су наплаћена.
3. Пловина сламе из промене *1)* је издата за потребе производње млека. Друга половина је продата за 64.000 динара, плус ПДВ од 10%.
4. Укупни трошкови у производњи кукуруза износе 1.600.000 динара. Процењена фер вредност кукурузовине је 170.000 динара, а фер вредност зрна је за 10% мања од цене коштања зрна. Применити „стари метод“ за раздвајање укупне цене коштања на главни и споредни производ. (1.600.000- 170.000 =1.430.000 цена коштања x 90% = 1.287.000 динара- фер вредност зрна)
5. Продата је половина зрна кукуруза из претходне промене за 770.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи. Купац је платио меницом која гласи на укупан износ од 860.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
6. Накнадно је одлучено да 10% од вредности укупног рода кукуруза из промене *4)* буде употребљено за тов свиња (1.287.000 x 10% = 128.700 динара)..
7. Пописом је констатован мањак производа кукуруза из претходне промене у вредности од 1% преосталих залиха (1.287.000 /2= 634.500 x1% = 6.345 динара). На мањак се обрачунава ПДВ по стопи од 10%.
8. Завршена је производња кајсија, при чему је остварен принос од:
   - 30 тона кајсије прве класе чија је фер цена 45.000 дин/тони, и
   - 10 тона рода друге класе са фер ценом од 20.000 дин/тони.

   Укупни трошкови у производњи кајсије су 1.300.000 динара. Применити „метод релације“ за раздвајање укупне цене коштања на поједине производе.
9. Петнаестодневни трошкови у производњи млека износе 810.000 динара. Млеко је евидентирано по фер вредности од 900.000 динара. Све количине млека су продате за 970.000 динара, зарачунат је ПДВ по посебној стопи. Истовремено је одобрен робни кредит купцу за укупан износ потраживања. Враћена је прва рата у износу од 125.000 динара, у чему је главница 100.000 динара.
10. Завршена је производња шећерне репе и сав корен је продат за 1.820.000 динара, плус ПДВ од 10%. Укупна цена коштања је 1.410.000 динара, лишће и главе се не користе и не обрачунавају. Процењена фер вредност корена је 1.550.000 динара.
11. На основу обарачуна је утврђено да фер вредност утовљених јунади износи 3.150.000 динара, а добијеног стајњака 134.000 динара. Укупни трошкови това износе 3.050.000 динара, применити «стари метод» за обрачун цене коштања. Товљеници су продати за 3.310.000 динара, зарачунат је ПДВ по стопи од 10%.
12. Предузеће на залихама има 10 тона сунцокрета по фер цени од 36.000 дин/тони. Продато је 7 тона сунцокрета иностраном купцу за 3.000 евра. У моменту продаје курс је био 1€ = 125 РСД, у моменту наплате 1€ = 122 РСД.
13. Пописом је констатован вишак једне тоне сунцокрета из претходног примера.

4.8. САСТАВЉАЊЕ И КЊИЖЕЊЕ ОСНОВНИХ ИЗВЕШТАЈА ИЗ ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА

На крају обрачунског периода у погонском књиговодству састављају се извештаји о:

1) **трошковима материјала** (ако се материјал евидентира у погонском књиговодству) и
2) промени вредности **залиха учинака** (готових производа и недовршене производње).

На основу ових извештаја књиже се трошкови материјала у финансијском књиговодству (класа 5) и промене вредности залиха учинака. Након тога се класа 9 може затворити (нема салдо на крају године и не улази у билансе) и приступити изради финансијских извештаја.

Неопходност састављања наведених извештаја произилази из „билансног принципа“ систематизације рачуна у званичном Контном оквиру. Овај принцип подразумева двокружни (децентрализовани) систем организације књиговодства, односно одвојене евиденције (дневник и главна књига) у „финансијском“ и „погонском“ књиговодству. Оба књиговодства имају сопствену аритметичку равнотежу „дугује=потражује“, а у истој књиговодственој промени не могу се заједно наћи конта из финансијског и погонског књиговодства. Финансијско и погонско књиговодство не могу самостално егзистирати иако представљају две релативно одвојене целине,. Извештаји о „трошковима материјала“ и „промени вредности залиха учинака“ који се разматрају у овом поглављу, управо служе за повезивање ова два дела рачуноводства у јединствену целину.

4.8.1. ИЗВЕШТАЈ О ТРОШКОВИМА МАТЕРИЈАЛА

У случају када се материјал евидентира у погонском књиговодству, неопходно је на крају обрачунског периода саставити извештај о стварно насталим трошковима појединих врста материјала. У току године се у погонском књиговодству евидентирају трошкови материјала (92,93,94 / 910, 9107), као и други видови смањења/повећања материјала (мањкови, кало, продаја, вишкови - 991,992,993/ 910,9107). Ови трошкови се у финансијском књиговодству књиже тек на крају године, на основу извештаја из погонског књиговодства (51,57 /510). Истовремено се врши корекција залиха материјала у односу на почетак обрачунског периода (10/510), односно обрнутим ставом за књижење ако су залихе смањене (510/10).

У току године се на рачунима из групе *10-Материјал* ништа не евидентира. Они имају карактер «мирујућих» рачуна на којима се, само за потребе састављања биланса стања, исказује стање залиха материјала на дан израде биланса. У поступку отварања књига на почетку следеће године, залихе материјала се опет преузимају у погонско књиговодство (910,9107/900 - погледати *тачку 4.4).*

Набавка материјала се у току године само делимично евидентира у финансијском књиговодству, преко рачуна *510-Набавка материјала*, уз одобрење одговарајућих рачуна из *класе 4 и 2* (погледати *тачке 2.1. и 2.2).* Не користе се, дакле, рачуни из *групе 10*. Да би ови рачуни приказивали стварно стање залиха материјала на дан састављања биланса, неопходно је претходно прокњижити промене настале у току године, што се, такође, ради на основу извештаја о трошковима материјала.

Извештај се саставља на бази података на контима 910 и 9107, што се илуструје кроз следеће примере.

Пример 1:

1) Саставити извештај о трошковима материјала и извршити потребна књижења, ако је стање на рачунима материјала следеће:

9100- Основни материјал

Почет. Сдо	300.000	105.000	Издато	(1
2) Набавка	240.000	330.000	Издато	(4
3) Набавка	450.000	15.000	Мањак	(5
		100.000	Продаја	(6
Σ	990.000	550.000		
Сдо:	**440.000**			

9101- Остали материјал (режијски)

Почет. Сдо	110.000	140.000	Издато	8)
7) Набавка	140.000	48.000	Издато	9)
10) Вишак	6.500			
Σ	256.500	188.000		
Сдо:	**68.500**			

9107- Одступања од ПЦ основн. матер.

1) Издато	10.500	30.000	Почет. Сдо	
2 Набавка	19.200	16.400	Издато	(4
3) Набавка	49.500	497	Мањак	(5
		3.263	Продаја	(6
Σ	79.200	50.160		
Сдо:	**29.040**			

9109- Одступања од ПЦ осталог матер.

Почет. Сдо	5.500	16.800	Набавка 7)
8) Издато	6.328		
9) Издато	2.170		
10) Вишак	73		
Σ	14.070	16.800	
		2.730	Сдо

Табела 24. *Извештај о трошковима материјала*

Ред. број	Врста материјала		Износ трошкова			На конто
			Плански	Одступања	Стварни	
1	Основни материјал: 9100, 9107	Трошкови (1 и 4)	435.000	5.900	440.900	511/510
2		Мањак (5)	15.000	497	15.497	574/510
3		Продаја (6)	100.000	3.263	103.263	573/510
I)		С в е г а:	550.000	9.660	559.660	
4	Остали мат: 9101,9109	Трошкови (8 и 9)	188.000	-8.498	179.502	512/510
5		Вишак: (10)	-6.500	-73	-6.573	510/674
II)		С в е г а:	181.500	-8.570	172.930	
III)		**У К У П Н О (I + II):**	**731.500**	**1.089**	**732.589**	

Ради се о релативно компликованом примеру јер обухвата различите врсте материјала и различите начине промене стања залиха материјала (набавка, издавање, продаја, мањкови, кало, вишкови). Неопходно је раздвојити поједине материјале (основни и остали), јер се и њихови трошкови евидентирају на различити контима у групи 51. Пољопривредним предузећима би много више одговарало да су у званичном контном оквиру предвиђени посебни синтетички рачуни за трошкове основног и помоћног материјала, а не да се евидентирају у оквиру у оквиру једног конта *511-Трошкови материјала за израду,* као што је то сада случај у званичном Контном оквиру.

Све трошкове треба свести на **стварни износ**, одузимањем или додавањем одступања, јер у биланс успеха улазе стварни трошкови материјала. Одступања која утичу на смањење трошкова, тј. она која су прокњижена на дуговној страни конта одступања (9107, 9109) у табели обрачуна су исказани са знаком минус. Вишкови, наравно, делују у правцу повећања залиха материјала, што значи да се књиже

обрнуто од трошкова, мањкова и продаје материјала (510/674). У циљу детаљнијег објашњења у наставку се дају обрачуни за трошкове основног и осталог материјала, приказани под редним бројевима *1 и 4 у табели 24*:

ред 1: 105.000 + 330.000 = **435.000** –плански трошк.; 16.400 – 10.500 = **5.900** –одступања
ред 4: 140.000 + 48.000 = **188.000** –плански трошк.; - 6.328 – 2.170 = **- 8.498** –одступања

Књижење извештаја:

510 Набавка материјала

Набавка-основ.	758.700	559.660	(1
Набавка-оста.	123.200	172.930	(2
Σ	881.900	732.589	
Сдо за изравнање →		**149.311**	(3

511- Трошкови основн. матери.

1)	440.900		

574- Мањкови материјала

1)	15.497		

573- Губици од продаје матери.

1)	103.263		

101- Материјал

Почет. Сдо	385.500		
3)	**149.311**		
Крајњи С до	534.811		

512- Трошкови осталог матери.

2)	179.502		

674- Вишкови материјала

		6.573	(2

У промени ***(1)*** прокњижени су стварни трошкови, мањкови и продаја основног материјала, а у промени ***(2)*** трошкови и вишкови осталог материјала. При том су вишкови одузети, тј. представљају одбитну ставку у оквиру исказаног износа од 172.930 динара на потражној страни конта 510 (179.502 – 6.537= 172.930).

После ових књижења, лева страна рачуна 510 показује улаз (набавку) материјала у току обрачунског периода (основни: 758.700 динара, а остали: 123.200 динара). Десна страна овог конта исказује све видове излаза (смањења) материјала на залихама (трошкови, продаја, мањкови). Салдо конта 510, после прокњиженог извештаја, показује за колико су се повећале или смањиле залихе материјала у току године. Пошто је, у конкретном примеру, збир свих улаза (881.900 динара) већи од збира свих излаза (732.589 динара), значи да се вредност материјала повећала, и то за износ дуговног салда овог конта (**149.311** динара). Да би се конто 510 затворио, овај износ је прокњижен на потражну страну, у виду салда за изравнање *(промена 3)*. Други конто у овај промени (*101- Материјал*) мора бити задужен за исти износ. Овим књижењем су залихе материјала повећане за 149.311 динара, а коначни салдо рачуна 101-Материјал, који улази у биланс стања, износи 534.811 динара.

Износ смањења или повећања залиха материјала утврђује се, дакле, преко затварања конта 510- Набавка материјала. Ако салдо за изравнање овог конта треба прокњижити на дуговној страни, значи да ће конто 101-Материјал потраживати за исти износ, односно доћи ће до смањења залиха материјала, и обрнуто.

Пример 2:

1) На почетку године предузеће на залихама има 200.000 динара НПК ђубрива по планским ценама. Стварна набавна вредност је 180.000 динара.
2) У току године купљено је НПК ђубриво фактурне вредности 90.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ од 10%. Планска вредност ђубрива је 84.000 дин.

3) Преузеће „Аграр“ је издало у производњу шећерне репе НПК ђубрива у вредности од 250.000 динара, по планским ценама.

Обрачун одступања:

% одступ.= Сдо 9107/ Дуг 9302= (20.000-6.000) / (200.000+84.000) = **4,93%;**
250.000 x 4.93% = **12.324** динара**.**

4) Саставити извештај и извршити потребна књижења.

9100- Основни материјал

Почет. Сдо	*200.000*	250.000	Издато	(3
2) Набавка	90.000			
Σ	290.000	250.000		
Сдо:	**40.000**			

9107- Одступања од ПЦ основн. матер.

3) Издато	12.324	*20000*	*Почет. Сдо*	
		6000	Набавка	(2
Σ	12.324	26000		
		13676	Сдо	

510 Набавка материјала

Набавка-основ.	90.000	237.676	(4
Σ	90.000	237.676	
Сдо за израв.*4а)*	**147.676**		

511- Трошкови основног материј.

4)	237.676		

101- Материјал

Почет. Сдо	*180.000*	**147.676**	*4а)*
Крајњи Сдо	*32.324*		

Табела 25. *Трошкови материјала предузећа „Аграр“- извештај*

Ред. број	Врста материјала	Износ трошкова			На конто
		Плански	Одступања	Стварни	
1.	Основни материјал: 9100, 9107	250000	-12324	237676	511/510

Објашњење: Кто **510**: Σ Дуг 90.000 – Σ Пот 237.676 = **147.676** потражни салдо → значи да салдо за изравнање треба књижити на дуговну страну конта 510 уз одобрење конта 101- Материјал. Залихе материјала су се смањиле за овај износ. Крајњи салдо, тј. стање залиха материјала које ће ући у биланс стања износи 32.324 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Материјал основни	9100	200.000	
	Одступања од планских цена матер.	9107		20.000
	Рачун за преузимање залиха	900		180.000
	Преузимање почетних залиха			
2)	Набавка материјала	510	90.000	
	ПДВ у примљ. фактурама- посебна стопа	271	9.000	
	Добављачи у земљи	435		99.000
	За купљени материјал			
2а)	Материјал основни	9100	84.000	
	Одступања од планских цена матер.	9107	6.000	
	Рачун за преузимање набавке матер.	901		90.000
	Преузимање набавке материјала			
3)	Производња шећерне репе	9302	237.676	
	Одступања од планских цена матер.	9107	12.324	

	Материјал основни	9100		250.000
	За издати материјал у производњу			
4)	Трошкови материјала основног	511	237.676	
	Набавка материјала	510		237.676
	За трошкове по извештају			
4а)	Набавка материјала	510	**147.676**	
	Материјал	101		**147.676**
	Промене вредности залиха материјала			

Пример за вежбу 1:

Саставити извештај о трошковима материјала и извршити потребна књижења, ако је стање на рачунима у погонском књиговодству следеће:

9100- Основни материјал			
Почет. Сдо	250.000	70.000	Издато (1
2) Набавка	80.000	130.000	Издато (3

9101- Остали материјал (режијски)			
Почет. Сдо	95.000	158.000	Издато 5)
4) Набавка	120.000	30.000	Издато 6)

9107- Одступања од ПЦ основн. матер.			
1) Издато	7.000	25.000	Почет. Сдо
2 Набавка	6.400		
3) Издато	5.800		

9109- Одступања од ПЦ осталог матер.			
Почет. Сдо	5.700	12.000	Набавка 4)
5) Издато	4.630		
6) Издато	879		

Пример за вежбу 2:

Саставити извештај о трошковима материјала и извршити потребна књижења, ако је стање на рачунима у погонском књиговодству следеће:

9100- Основни материјал			
Почет. Сдо	320.000	190.000	Издато (1
2) Набавка	60.000	115.000	Издато (3

9101- Остали материјал (режијски)			
Почет. Сдо	90.000	158.000	Издато 5)
4) Набавка	120.000	30.000	Издато 6)

9107- Одступања од ПЦ основн. матер.			
Почет. Сдо	32.000	19.000	Издато (1
2) Набавка	9.000	13.316	Издато (3

9109- Одступања од ПЦ осталог матер.			
Почет. Сдо	5.400	12.000	Набавка 4)
5) Издато	4.966		
6) Издато	943		

4.8.2. ИЗВЕШТАЈ О ПРОМЕНИ ВРЕДНОСТИ ЗАЛИХА УЧИНАКА

Након што се на почетку обрачунског периода преузму у погонско књиговодство (*тачка 4.4*) залихе учинака (недовршене производње и готових производа) прате се на рачунима тог књиговодства до краја обрачунског периода. На крају године је неопходно саставити извештај о промени вредности залиха учинака, на основу кога се у финансијском књиговодству књижи њихова промена и утврђује крајњи салдо, који улази у биланс стања.

Рачуни *110- Недовршена производња* и *120- Готови производи*, имају карактер „мирујућих рачуна“ на којима се у току године ништа не књижи. Само се на крају

године, на основу извештаја из погонског књиговодства, књижи промена вредности залиха учинака (повећање или смањење). Залихе учинака се по фер вредности евидентирају у погонском књиговодству и по истој тој вредности исказују у билансу стања.

Пример 1:

Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и извршити потребна књижења, ако је стање на рачунима недовршене производње (93,95) и готових производа (96) у погонском књиговодству следеће:

9300- Производња пшенице

Поч. Сдо	**470.000**	690.000 (7	
1)	150.000		
1а)	(15000)		
2)	85.000		
Σ	690.000	690.000	
Сдо:	**0**		

9303- Производња соје

Поч. Сдо	**0**	
3)	340.000	
4)	135.000	
5)	240.000	
Σ	715.000	0
Сдо:	**715.000**	

9600- Пшеница- зрно

Поч. Сдо	**0**	334.800 (8
7)	558.000	
Σ	558.000	334.800
Сдо:	**223.200**	

9580- Полупроизвод- слама

Поч. Сдо	**0**	
7)	70.000	
Σ	70.000	0
Сдо:	**70.000**	

9601- Кукуруз- зрно

Поч. Сдо	**660.000**	462.000 (6
Σ	660.000	462.000
Сдо:	**198.000**	

Табела 26. *Извештај о промени вредности залиха учинака*

Ред. бр.	Врста залиха	С а л д о		Повећање / Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	**630** / 631
	1	*2*	*3*	*4=3-2*	*5*	*6*	*7=5+6*
1	П-ња пшенице 9300	470.000	0	-470.000		-470.000	
2	Кукуруз зрно 9601	660.000	198.000	-462.000	-462.000		
3	П-ња соје * 9303	0	715.000	715.000		715.000	
4	Пшеница зрно 9600	0	223.200	223.200	223.200		
5	Слама 9580	0	70.000	70.000		70.000	
	У К У П Н О:				**-238.800**	**315.000**	**76.200**

* Претпоставка је да производња соје није завршена, због комплетности примера.

Извештај показује промену вредности залиха учинака на крају у односу на почетак обрачунског периода. Промена (повећање или смањење) се утврђује одузимањем почетног салда (стања) од крајњег салда, појединих врста залиха учинака *(4=3-2).* Негативни износи у *колони 4* значе да су се конкретне залихе смањиле у односу на почетак године.

Књижење извештаја:

120- Готови производи

Почет. Сдо	660.000	**238.800** (9
Крајњи Сдо	421.200	

630- Повећање вредности залиха

	76.200 (9

110- Недовршена производња

Почет. Сдо	470.000	
9)	**315.000**	
Крајњи Сдо	785.000	

У финансијском књиговодству се књиже само збирни износи смањења залиха готових производа (238.800 дин), односно повећања залиха недовршене производње (315.000 дин). Нето ефекат промене вредности свих залиха учинака (производа и недовршене производње) је **повећање** у износу од **76.200** динара (315.000 - 238.800). Овај износ се књижи на потражну страну конта *630-Повећање вредности залиха учинака*. Крајња салда готових производа (421.200 дин.) и недовршене производње (785.000 дин) улазе у биланс стања предузећа. Ова стања се на почетку следеће године преносе у погонско књиговодство, али аналитички, по врстама готових производа (9601, 9600) и недовршене производње (9303, 9580).

У случају када је нето ефекат **смањење** вредности залиха, равнотежа (дугује = потражује) се успоставља на левој страни конта *631- Смањење вредности залиха учинака*. Иако оба рачуна у називу имају реч „приходи“, само конто 630 представља повећање прихода у билансу успеха. Конто 631 представља смањење прихода, односно одбитну ставку на приходној страни биланса успеха.

Пример 2:

На основу евиденције у погонском књиговодству састављен је следећи извештај о промени вредности залиха учинака. Извршити књижење у финансијском књиговодству.

Ред. бр.	Враста залиха	С а л д о		Повећање/ Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	630 или **631**
	1	*2*	*3*	*4=3-2*	*5*	*6*	*7=5+6*
1	П-ња кукуруза* 9301	0	960.000	960.000		960.000	
2	Соја зрно 9603	320.000	280.000	-40.000	-40.000		
3	Тов јунади 9344	2.880.000	890.000	-1.990.000		-1.990.000	
4	Стајњак 9581	0	71.000	71.000	71.000		
	У К У П Н О:				**31.000**	**-1.030.000**	**-999.000**

Књижење извештаја:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Готови производи	120	31.000	
	Смањење вредности залиха учинака	631	999.000	
	Недовршена производња	110		1.030.000
	Промена вредности залиха			

Пример за вежбу 1:

Рачуни погонског књиговодства показују следеће стање на крају обрачунског периода. Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и спровести потребна књижења кроз дневник.

9300- Производња пшенице

Поч. Сдо	**530.000**	1.050.000 (7
1)	175.000	(85000) (7a
1a)	175000	
2)	85.000	
Σ	965.000	965.000
Сдо:	**0**	

9580- Полупроизвод- слама

Поч. Сдо	**0**	100.000 (8
7)	200.000	
Σ	200.000	100.000
Сдо:	**100.000**	

9600- Пшеница- зрно

Поч. Сдо	**0**	637.500 (8
7)	850.000	
Σ	850.000	637.500
Сдо:	**212.500**	

9820-Трошкови периода- пшениц.

7a)	(85000)

9340- Производња млека

Поч. Сдо	**0**	
3)	410.000	
4)	144.000	
5)	260.000	
Σ	814.000	0
Сдо:	**814.000**	

9601- Кукуруз- зрно

Поч. Сдо	**430.000**	258.000 (6
Σ	430.000	258.000
Сдо:	**172.000**	

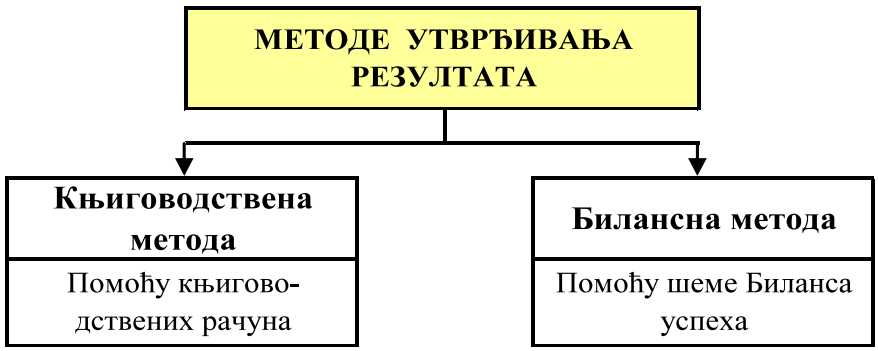
5) МЕТОДОЛОШКИ ПОСТУПАК УТВРЂИВАЊА ФИНАНСИЈСКОГ РЕЗУЛТАТА

Финансијски резултат предузећа обавезно се утврђује у финансијском књиговодству, по методу „**укупних трошкова**“. Предузеће може, за сопствене потребе, утврђивати финансијски резултат и у погонском књиговодству, по методу „трошкова продатих учинака“. Овај резултат може се исказивати аналитички (за краће временске периоде, по појединим гранама, врстама производње, сродним групама производњи, организационим деловима и сл.), а може наравно и за годину дана на нивоу предузећа у целини. Утврђивање резултата у погонском књиговодству није обавезно али је препоручљиво из управљачких разлога.

На крају обрачунског периода, након што се прокњиже све пословне промене (укључујући и предзакључна књижења), приступа се утврђивању финансијског резултата. Резултат се обавезно исказује на дан 31. децембра, а предузећа то могу радити и чешће, за сопствене потребе, наравно без закључивања пословних књига. Званични резултат предузећа утврђује се на два начина:

(1) књиговодственом методом и

(2) биланском методом.



Шема 24. *Методе утврђивања резултата предузећа*[32]

Независно од примењеног метода, укупни резултат предузећа представља разлику између укупних прихода и укупних расхода. У књиговодствено-техничком погледу укупан резултат се утврђује као збир следећих подрезултата:

+ Пословни резултат (60-65 минус 50-55) + Резултат финансирања (66 минус 56) + Резултат осталих прихода и расхода (67 и 68 минус 57 и 58)	РЕЗУЛТАТ ИЗ **РЕДОВНОГ** ПОСЛОВАЊА
+ Резултат пословања које се обуставља (69 минус 59)	
= ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ ПРЕДУЗЕЋА (**бруто** добит или губитак)	

Ако је неки од наведених подрезултата губитак, његов износ се при утврђивању укупног резултата наравно одузима.

5.1. ВАРИЈАНТЕ НАСТАНКА ДОБИТИ И ГУБИТКА

При утврђивању нето финансијског резултата предузећа могуће су следеће варијанте настанка добити односно губитка, независно од тога да ли се користи билансна или књиговодствена метода:

1) Предузеће оствари бруто и нето добитак;
2) Предузеће оствари нето губитак, са следећим подваријантама:
   a) Утврди се бруто добитак, али недовољан за покриће аконтативно уплаћеног пореза из резултата. У овом случају нето губитак се утврђује као разлика између плаћеног пореза и оствареног бруто добитка;
   b) Укупни расходи су већи од укупних прихода, тј. оствари се бруто и нето губитак. Укупан или нето губитак добија се као збир бруто губитка и пореза на резултат.

У наставку се користи књиговодствена метода за илустрацију наведених варијанти финансијског резултата, док се билансна метода приказује *у следећем поглављу* на комлетном примеру обрачуна у пољопривреди.

Књиговодственом методом финансијски резултат се утврђује у оквиру **класе 7**, тачније на рачунима групе 71- Закључак рачуна успеха и 72- Рачун добитка и губитка. Ове две групе рачуна служе за закључак рачуна расхода и прихода, при чему се истовремено, утврђује и финансијски резултат предузећа.

[32] Љиљана Дмитровић Шапоња, Ђерђи Петковић, Јакшић Д., наведено дело.

Табела 27. *Варијанте утврђивања финансијског резултата*

О П И С		ДОБИТАК	ГУБИТАК Варијанта I	ГУБИТАК Варијанта II
класа 6	+ Укупни приходи	995.000	886.000	870.000
класа 5	- Укупни расходи	863.000	866.000	915.000
конто 720	= **Бруто** добит (или губитак)	132.000	20.000	-45.000
конто 721	- Порез на резултат	22.000	32.000	11.000
341или 351	= **Нето** добит (или губитак)	**110.000**	**-12.000**	**-56.000**

У наставку се различите варијанте финансијског резултата приказују кроз цифарске примере на „Т“ контима.

УТВРЂИВАЊЕ **ДОБИТКА**:

50-58 Редовни расходи (без конта 510)

1)	125.000	825.000 (16
6)	330.000	
3)	175.000	
6)	195.000	
Σ	825.000	

710 - Резултат редовних расхода и прихода

16)	825.000	979.000	16а)
16б)	154.000		

60-68 Редовни приходи

16а)	979.000	335.000	(4
		420.000	(5
		255.000	(13
		(31000)	(15
		979.000	Σ

59- Губитак пословања које се обуставља

10)	38.000	38.000 (16
Σ	38.000	

711 - Резултат пословања које се обуставља

16)	38.000	16.000	16а)
		22.000	16б)

69- Добитак пословања које се обуставља

16а	16.000	16.000	(11
		16.000	Σ

712- Пренос укупног резултата

16в)	132.000	132.000	16б)

720- Бруто добит или губитак

16г)	132.000	132.000	16в)

481 Обавезе за порез из резултата

	22.000 (12

721 - Порески расход периода

12)	22.000	22.000	16г)

341 Нераспоређени добитак текуће године

110.000	16д)

724 - Пренос нето добитка или губитка

16д)	110.000	110.000	16г)

351 Губитак текуће године

Шема 25: *Утврђивање позитивног финансијског резултата (добитка)*

У пракси се затварање рачуна прихода и расхода не врши непосредно преко рачуна групе 71 (710 / 50-58, односно 710 / 60-68), као што је то због једноставности приказано на претходној шеми, већ посредно, преко конта *599- Пренос расхода* и *699- Пренос прихода.*

За разлику од билансне методе, овде се утврђују само два подрезултата:

710- Резултат **редовних** прихода и расхода – који је основни и најважнији, и

711– Резултат пословања **које се обуставља** – односи се на евентуалне делове предузећа (погоне, организационе јединице и сл.) чије је пословање у току године обустављено, односно који су продати или се држе ради продаје).

На конту **720** формира се бруто резултат предузећа (добит или губитак пре опорезивања). Овај резултат се потом коригује за порезе на резултат (721) које је предузеће аконтативно уплатило у току године, и добије се нето резултат предузећа (**724**).

Нето резултат се преноси на конто *341-Нераспоређени добитак текуће године*, односно на *351-Губитак текуће године*. На овим контима се исказује у билансу стања за текућу годину. Већ при отварању књига за наредну годину, пребацују се на конта *340–Нераспоређени добитак ранијих година*, односно *350–Губитак ранијих година*.

Све промене које се односе на утврђивање резултата *(16а до 16д)* књиже наравно и у дневнику, што је показано у *погл. III, тачка 1.1)*.

УТВРЂИВАЊЕ **ГУБИТКА** (*варијанта I*)**:**

50-58 Редовни расходи (без конта 510)

1)	150.000	840.000	(16
6)	260.000		
3)	305.000		
6)	125.000		
Σ	840.000		

710 - Резултат редовних расхода и прихода

16)	840.000	875.000	16а)
16б)	35.000		

60-68 Редовни приходи

16а)	875.000	340.000	(4
		310.000	(5
		270.000	(13
		(45000)	(15
		875.000	Σ

59- Губитак пословања које се обуставља

10)	26.000	26.000	(16
Σ	26.000		

711 - Резултат пословања које се обуставља

16)	26.000	11.000	16а)
		15.000	16б)

69- Добитак пословања које се обуставља

16а	11.000	11.000	(11
		11.000	Σ

712- Пренос укупног резултата

16в)	20.000	20.000	16б)

720- **Бруто** добит или губитак

16г)	20.000	20.000	16в)

481-Обавезе за порез из резултата

		32.000	(12

721 - Порески расход периода

12)	32.000	32.000	16г)

341-Нераспоређени добитак текуће године

724 - Пренос нето добитка или губитка

16г)	12.000	12.000	(16д

351-Губитак текуће године

(16д	**12.000**		

Шема 26: *Утврђивање губитка (* ***варијанта I*** *)*

Предузеће је остварило бруто добитак у износу од 20.000 динара, али је порез на резултат 32.000 динара, тако да је исказан нето губитак од 12.000 динара. Порез на резултат предузеће плаћа аконтативно, у месечним ратама, на основу решења пореског органа које се доноси почетком године. При обрачуну резултата за текућу годину, предузеће је практично већ уплатило разрезани порез на бруто добит. Ако се при састављању **пореског биланса** за текућу годину утврди да је порез на

резултат преплаћен, и то потврди пореска управа својим решењем, може се тражити повраћај или признавање пореског кредита за наредну годину.

*УТВРЂИВАЊЕ **ГУБИТКА** (варијанта II):*

Ово је најнеповољнија варијанта, јер су расходи већи од прихода. Предузеће исказује бруто губитак, који се потом још увећава за порез из резултата.

50-58 Редовни расходи (без конта 510)

1)	120.000	915.000 (16
6)	305.000	
3)	265.000	
6)	225.000	
Σ	915.000	

710 - Резултат редовних расхода и прихода

16)	915.000	870.000	16а)
		45.000	16б)

60-68 Редовни приходи

16а)	870.000	210.000	(4
		350.000	(5
		270.000	(13
		40.000	(15
		870.000	Σ

59- Губитак пословања које се обуставља

0

711 - Резултат пословања које се обуставља

69- Добитак пословања које се обуставља

0

712- Пренос укупног резултата

16б)	45.000	45.000	16в)

720- Бруто добит или губитак

16в)	45.000	45.000	16г)

481-Обавезе за порез из резултата

11.000 (12

721 - Порески расход периода

12)	11.000	11.000	16г)

724 - Пренос нето добитка или губитка

16г)	56.000	56.000	(16д

341-Нераспоређени добитак текуће године

351-Губитак текуће године

(16д	**56.000**

Шема 27: *Утврђивање губитка (**варијанта II**)*

5.2. РАСПОДЕЛА ДОБИТИ И ПОКРИЋЕ ГУБИТКА

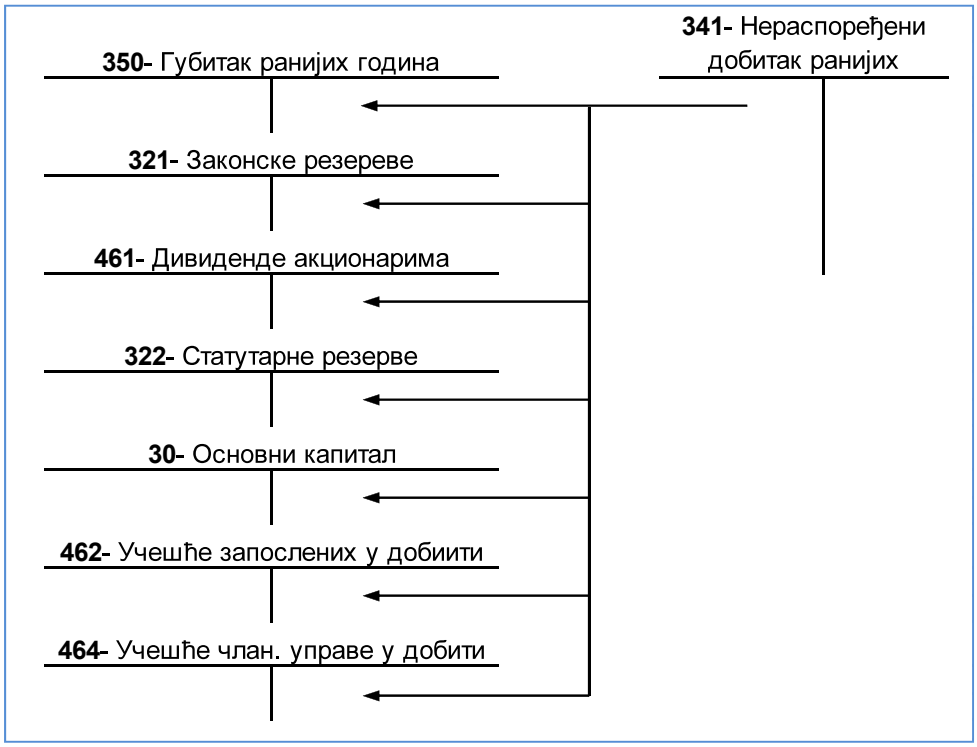
Нераспоређена добит (34), односно непокривени губитак (35) исказују се у билансу стања као посебне позиције капитала (класа 3). Добитак представља позитивну (додатну) ставку, а губитак негативну (одбитну) ставку у оквиру капитала. Према томе, ако предузеће оствари добитак значи да је повећало сопствени капитал, и обрнуто, исказани губитак показује колико је сопственог капитала предузеће изгубило у тој години.

Када се од бруто добитка (720) одузме порез на добит, добије се нето добитак. Нето добит се на конту 341-Нераспоређена добит текуће године, исказује у билансу стања само за текућу годину. У поступку отварања рачуна за наредну годину пребацују се на конта 340–Нераспоређена добит ранијих година. Расподела добитка врши се следеће године, након усвајања финансијских извештаја за претходну годину

годину. Одлуку о начину расподеле добитка доносе органи управљања (скупштина акционара код акционарских друштава) у складу са статутом предузећа.

Начин расподеле/покрића у великој мери зависи од организационо-правног статуса предузећа, односно структуре основног капитала. Из нераспоређеног добитка најпре би требало покрити евентуални губитак ранијих година, а потом остатак може да се расподељује. Не мора се цео добитак расподелити одмах, јер нема прописаних рокова до када се добитак мора расподелити. Део добитка, или чак цео добитак, може се пренети у наредну годину.

Добит акционарског друштва може се распоређивати према приоритетном редоследу приказаном на следећој шеми:



Шема 28. *Расподела добитка*

Део добити који остане у предузећу (ставке *2, 4 и 5*) представља акумулацију предузећа, која у крајњој линији служи за повећање капитала. Приликом расподеле добити за намене са карактером личних примања (дивиденде, учешће запослених и менаџмента) обрачунавају се и плаћају одговарајући порези и доприноси.

Пример 1:

Предузеће је донело одлуку да се нераспоређена **добит** у износу од 110.000 динара (пример из претходе тачке, *шема 25*) расподели на следећи начин:

1. за покриће губитка из ранијих година ..... 12.000 дин.
2. за законске резерве ..... 9.000 дин.
3. за дивиденде акционара- нето..... 14.300 дин.
   - *плус порези и доприноси*..... *3.200 дин.*
4. за статутарне резерве ..... 11.000 дин.
5. за повећање основног капитала..... 43.000 дин.
6. за учешће запослених у добити..... 15.000 дин.
   - *плус порези и доприноси*..... *2.800 дин.*

Укупно: **110.000** дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Нераспоређени добитак ранијих година	340	110.000	
	Губитак ранијих година	350		12.000
	Законске резерве	321		9.000
	Обавезе за дивиденде- нето износ	461		14.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		3.200
	Статутарне резерве	322		11.000
	Акцијски капитал	300		43.000
	Учешће запослених у добити- нето	462		15.000
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489		2.800
	За расподелу добти			
1а)	Обавезе за дивиденде- нето износ	461	14.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	3.200	
	Учешће запослених у добити- нето	462	15.000	
	Остале обавезе за порезе и доприносе	489	2.800	
	Текући рачун	241		35.000
	Исплата обавеза			

Осим на терет нераспоређене добити ранијих година, **губитак** се може покрити и из резерви (статутарних, законских и ревалоризационих), односно, у крајњој линији, из основног капитала.

Пример 2:

Укупан остварени губитак у претходној години од 250.000 динара, предузеће је покрило само делимично, из следећих извора:

- нераспоређеног добитка из претходних година.....105.000 дин.
- статутарних резерви..... 60.000 дин
- законских резерви .....31.000 дин.

Укупно: **196.000** дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
2)	Нераспоређени добитак ранијих година	340	105.000	
	Статутарне резерве	322	60.000	
	Законске резерве	321	31.000	
	Губитак ранијих година	350		196.000
	За покриће губитка			

Задаци за вежбу:

1) Предузеће је донело одлуку да се део нераспоређене добити расподели на: покриће губитка ранијих година 110.000 динара, дивиденде акционара- нето 70.000 дин (плус порези и доприноси 11.300 дин), статутарне резерве 21.000 динара и учешће чланова управе у добитку 18.500 динара (плус порези и доприноси 6.700 дин).
2) Остварени губитак у претходној години од 220.000 динара предузеће је покрило само делимично, и то из следећих извора: нераспоређеног добитка из претходних година 120.000 динара, законских резерви 17.000 динара и статутарних резерви 9.000 динара.

6. ПРЕДЗАКЉУЧНА КЊИЖЕЊА

Стварно стање средстава, обавеза, прихода и расхода на крају године најчешће није идентично са књиговодственим стањем. Због тога је, пре састављања завршних извештаја, неопходно извршити њихово усклађивање. Најпре се саставља **инвентар**, односно врши се попис целокупне имовине и обавеза предузећа. Стање утврђено инвентарисањем представља **стварно стање** у предузећу. Потом се спроводе предзакључна књижења, која имају за циљ да књиговодствено стање сведу на стварно стање.

Предзакључна књижења обухватају:

1. Књижење мањкова и вишкова;
2. Књижење сумњивих и спорних потраживања;
3. Књижење отписа сталне имовине (обрађено у *тачкама 1.2.4. и 4.5.4)* и неисправних залиха;
4. Временско разграничење прихода и расхода (АВР и ПВР);
5. Развијање активно-пасивних и пасивно-активних конта (у пракси се ретко појављују);
6. Усклађивање аналитичке и синтетичке евиденције и
7. Пречишћавање мешовитих рачуна (нашим прописима није дозвољено коришћење мешовитих рачуна).

Већина књиговодствених промена које се односе на предзакључна књижења већ је обрађена у претходним поглављима практикума. Овде се дају примери типичних предзакључних промена ради приказа књижења.

Примери:

1) Инвентарисањем је утврђено да недостаје једна машина бушилица, чија је набавна вредност 34.000 динара, а отписана 16.000 динара. Мањак се књижи на терет предузећа, а обрачунат је и ПДВ по стопи од 20%.
2) Пописом је утврђен мањак заштитних средстава у вредности 27.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи. Материјал се евидентира у финансијском књиговодству, по стварним ценама.
3) Пописом је на крају године утврђен вишак једног штампача. Проценом је утврђено да набавна вредност штампача износи 29.000 динара, а отписана 14.000 динара.
4) Пописом је утврђен вишак робе у магацину од 33.000 динара. Роба се евидентира у финансијском књиговодству, по стварним ценама.
5) Пошто је процењено да се потраживање од купаца у износу од 50.000 динара неће моћи наплатити, предузеће га је отписало. После извесног времена потраживање је делимично наплаћено у износу од 36.000 динара.
6) Пописом је констатован вишак производа кукуруза чија је фер вредност 32.000 динара.
7) Пописом је констатован мањак производа соје чија је фер вредност 46.000 динара.
8) Пописом је утврђено да има застарелих залиха готових производа сунцокрета које треба отписати, по фер вредности од 8.000 динара. ПДВ се не обрачунава.
9) Предузеће је по фактури добављача 01.10. текуће године унапред уплатило шестомесечну претплату за стручне часописе у износу од 26.000 динара. Од тога се на четврто тромесечје текуће године односи 13.000 динара, а остатак на наредну годину.

10) Предузеће је фактурисало и наплатило приходе од закупнине у износу 27.000 динара, од чега се на текућу годину односи 9.000 динара, а остатак на наредну.

11) Предузеће није примило фактуру за утрошену електричну енергију за децембар, али је очитавањем струјомера утврђено да су трошкови 12.000 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Мањкови	574	21600	
	Исправка вредности опреме	0294	16000	
	ПДВ у издатим фактур.-општа стопа	470		3600
	Опрема	023		34000
	Мањкови сталне имовине			
2)	Мањкови	574	32400	
	ПДВ у издатим фактур.-општа стопа	470		5400
	Материјал - помоћни	1011		27000
	Мањкови материјала			
3)	Опрема	023	29000	
	Исправка вредности опреме	0294		14000
	Вишкови	674		15000
	Вишкови сталне имовине			
4)	Роба у магацину	131	33000	
	Вишкови робе	674		33000
	Вишкови робе			
5)	Расходи по основу отписа потраживања	576	50000	
	Исправка вред. потраж. од купаца	209		50000
	Отпис спорних потраживања			
5а)	Текући рачун	241	36000	
	Купци у земљи	204		36000
	Наплата отписаних потраживања			
5б)	Исправка вредн. потраживања од купаца	209	36000	
	Наплаћена отписана потраживања	675		36000
	Обрачунати ванредни расходи			
6)	Готови производи- кукуруз	9601	32000	
	Отписи, мањкови и вишкови учинака	983		32000
	За вишак готових производа			
7)	Отписи, мањкови и вишкови учинака	983	46000	
	Готови производи- соја	9603		46000
	За мањак готових производа			
7а)	Мањкови	574	4600	
	Обавезе за ПДВ - посебна стопа	471		4600
	За обрачунати ПДВ на мањак			
8)	Отписи, мањкови и вишкови учинака	983	8000	
	Готови производи- сунцокрет	9604		8000
	За отпис готових производа			
9)	Унапред плаћени трошкови	280	26000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	5200	
	Добављачи у земљи	435		31200
	За обрачунате трошкове закупнине			
9а)	Добављачи у земљи	435	31200	
	Текући рачун	241		31200
	За плаћене трошкове закупнине			

9б)	Трошкови закупнине	533	2000	
	Унапред плаћени трошкови	280		2000
	Разграничење трошкова			
9в)	ОТ управе	9420	2000	
	Рачун за преузмање трошкова	902		2000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
10)	Купци у земљи	204	32400	
	Обрачунати приходи будућег периода	491		27000
	Обавезе за ПДВ - посебна стопа	471		5400
	За обрачунате приходе од кирије			
10а)	Текући рачун	241	32400	
	Купци у земљи	204		32400
	За наплаћене приходе од кирије			
10б)	Обрачунати приходи будућег периода	491	9000	
	Приходи од закупнина	650		9000
	Разграничење прихода			
11)	Трошкови енергије	513	12000	
	Унапред обрачунати трошкови	490		12000
	Обрачунати нефактурисани трошкови			

Пример: Усклађивање аналитичке и синтетичке евиденције

Промет на појединим аналитичким контима минералних ђубрива у току године приказан је у променама *1 до 4*, што је прокњижено у главној и помоћној књизи. На крају обрачунског периода треба извршити усклађивање аналитичке и синтетичке евиденције, помоћу „**прометног листа**“

1) *Предузеће је купило следеће врсте сложених ђубрива:*

НПК 15:15:15	1.000 кг á 30 дин/кг	=	30.000 дин.
НПК 13:13:12	500 кг á 28 дин/кг	=	14.000 дин.
НПК 20:20:0	100 кг á 31 дин/кг	=	3.100 дин.
НПК 42:4:0	300 кг á 33 дин/кг	=	9.900 дин.
НПК 21:14:0	700 кг á 35 дин/кг	=	24.500 дин.
			81.500 дин.

2) *За потребе производње издате су из магацина следеће врсте ђубрива:*

НПК 15:15:15	120 кг á 30 дин/кг	=	3.600 дин.
НПК 20:20:0	60 кг á 31 дин/кг	=	1.860 дин.
НПК 42:4:0	230 кг á 33 дин/кг	=	7.590 дин.
			12.050 дин.

3) *Предузеће је купило следеће врсте ђубрива:*

НПК 15:15:15	600 кг á 30 дин/кг	=	18.000 дин.
НПК 20:20:0	70 кг á 31 дин/кг	=	2.170 дин.
НПК 21:14:0	320 кг á 35 дин/кг	=	11.200 дин.
			31.370 дин.

4) *За потребе производње издате су из магацина следеће врсте ђубрива:*

НПК 15:15:15	370 кг á 30 дин/кг	=	11.100 дин.
НПК 13:13:12	270 кг á 28 дин/кг	=	7.560 дин.
НПК 42:4:0	50 кг á 33 дин/кг	=	1.650 дин.
			20.310 дин.

Главна књига:

101 - Материјал

1)	81500	13050	2)
3)	31370	20310	4)
		79510	Co)
	112870	112870	

511-Трошкови

2)	12050		
4)	20310		

433 - Добављачи

		81500	1)
		31370	3)

Помоћна књига:

1010 - NPK 15:15:15

1)	30000	3600	2)
3)	18000	11100	4)
	48000	14700	

1011 - NPK

1)	3100	1860	2)
3)	2170		
	5270	1860	

1012 - NPK 21:14:0

1)	24500		
3)	11200		
	35700	0	

1013 - NPK

1)	14000	7560	4)
	14000	7560	

1014 - NPK

1)	9900	7590	2)
		1650	4)
	9900	9240	

Табела 26. *Прометни лист*

Ред. бр.	Аналитички рачун	Количина (кг)			Цена (д/кг)	Промет		Салдо	
		Улаз	Излаз	Стање		Дугује	Потраж.	Дугује	Потр.
1	1010 - 15:15:15	1600	490	1110	*30*	48.000	14.700	33.300	
2	1011 - 20:20:0	170	60	110	*31*	5.270	1.860	3.410	
3	1012 - 21:14:0	1020	0	1020	*35*	35.700	0	35.700	
4	1013 - 13:13:12	500	270	230	*28*	14.000	7.560	6.440	
5	1014 - 42:4:0	300	280	20	*33*	9.900	9.240	660	
	Укупно					**112.870**	**33.360**	**79.510**	

Прометни лист се саставља на основу података са аналитичких конта материјала. С обзиром да колоне прометног листа „дугује“ 112.870 динара и „потражује“ 33.360 динара, слажу са прометом синтетичког конта *101- Материјал*, значи да постоји усклађеност између аналитичке и синтетичке евиденције материјала. Претходни пример је углавном методолошко-едукативног карактера, с обзиром да савремени рачуноводствени софтвери овај проблем решавају знатно једноставније и ефикасније.

III) ПРИМЕРИ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА И УТВРЂИВАЊА РЕЗУЛТАТА У ПОЉОПРИВРЕДИ

У претходном поглављу су обрађен методолошки поступак утврђивања и расподеле (покрића) резултата у различитим варијантама настанка добити и губитка. При том је за илустрацију коришћен књиговодствени метод утврђивања финансијског резултата, уз шематски приказ на «Т» контима.

У овом поглављу се дају комплетни примери који обухватају књижења различитих пословних догађаја у току године, и потом обрачун трошкова и утврђивања финансијског резултата. Циљ је да се прикажу основи методологије обрачуна и књиже резултата у пољопривредним предузећима. При том се примери по обиму и нивоу сложености прилагођени основном нивоу изучавања рачуноводства, односно писменом делу испита.

1. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА КЊИГОВОДСВЕНОМ МЕТОДОМ

Студенти на писменом испиту утврђују финансијски резултат само књиговодственом методом, с обзиром да билансна метода захтева знатно више времена и простора. Приликом објашњавања варијанти настанка добити и губитка у претходном поглављу *(погл. III, тачка 5.2)* детаљно је образложена и методологија утврђивања резултата књиговодственом методом. Због тога је у примерима који следе акценат на комплетном поступку обрачуна и књижења трошкова у погонском књиговодству, односно састављању извештаја о трошковима и залихама. На крају се утврђује резултат књиговодственом методом на конкретним подацима.

1.1. ПРИМЕРИ СА ЕВИДЕНЦИЈОМ МАТЕРИЈАЛА У ПОГОНСКОМ КЊИГОВОДСТВУ

Овај пример представља тип задатка када који се добија на другом тесту, с тим да је нешто дужи и обухватнији. Ипак, ради се о школском примеру за потребе извођења наставе, који, наравно, значајно скраћен и поједностављен у односу на реалну праксу пољопривредних предузећа. Претпостављено је да предузеће има само две производње, једну категорију трактора, да производња кукуруза није завршена итд.

Пример са решењем бр. 1:

Приликом израде задатка узети у обзир следеће захтеве и претпоставке:

- Предузеће залихе материјала евидентира у **погонском** књиговодству.
- Прокњижити преузимање почетних залиха у погонско књиговодство, а потом и пословне промене које су настале до краја обрачунског периода. С обзиром да се резултат утврђује само књиговодственом, није неопходно водити систематску евиденцију у финансијском књиговодству.
- Све промене књижити кроз дневник, а само промене из **класе 9 и на "Т" контима**. Из разлога једноставности и прегледности не отвара се посебан дневник за финансијско и погонско књиговодство.
- Након књижења свих промена утврдити финансијски резултат књиговодственом методом (користити податке из дневника о приходима и расходима).

Пољопривредно предузеће АД "Агроном" бави се производњом **пшенице** и **кукуруза**. На почетку обрачунског периода на рачунима *класе 1* има следеће стање залиха:

- недовршене производње пшенице у вредности од 500.000 (у чему је вредност основног материјала 330.000 динара);
- НПК ђубрива по планској вредности од 120.000 динара, стварна набавна вредност је 110.000 динара;
- залихе помоћног материјала по стварној вредности од 105.000 динара,
- резервних делова по стварној набавној цени од 84.000 динара,
- готових производа соје по фер вредности од 300.000 динара.

1) Купљена је приколица за 140.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи од 20%. Обавезе су измирене.
2) Набављено је НПК ђубриво чија набавна вредност по фактури добављача износи 145.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи од 10%. По фактури шпедитера, трошкови превоза износе 18.000 динара, зарачунат је и ПДВ по стопи од 20%. Материјал је примљен на складиште по планској набавној вредности од 135.000 динара. Основна фактура (159.500 дин.) плаћена је меницом која гласи на укупан износ од 170.000 динара и роком доспећа од 30 дана. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
3) По фактури «Телекома» ПТТ трошкови износе 36.000 динара, ПДВ је 20%. Обрачуном је утврђено да се на управу односи 21.000 динара, биљну производњу 10.000 динара, и радионицу 5.000 динара.
4) Утрошено је резервних делова у износу од 66.000 дин, од чега за трактор 44.000 динара и за радионицу 22.000 динара.
5) Утрошено је НПК ђубриво у износу од 130.000 динара Од тога се на производњу пшенице односи 8.000 динара и кукуруза 100.000 динара.
6) Продата је половина залиха соје за 195.000 динара на шта је зарачунат и ПДВ по стопи од 10%. Купац је платио меницом која гласи на укупан износ од 222.000 динара, са роком доспећа 30 дана. По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
7) Обрачунате су зараде за месец септембар са следећим подацима:

- Нето зараде.....	215.000
- Порез на зараде	28.500
- Доприноси на терет радника	56.200
Свега:	299.700
- Доприноси на терет послодавца	50.300
Укупно:	350.000

Трошкови зарада се односе на производњу пшенице 66.200 динара, производњу кукуруза 136.000 динара, на раднике у радионици 62.000 динара, на запослене инжењере ратарства 37.500 динара и на запослене у администрацији 48.300 динара. Све обавезе су плаћене, радници добијају зараде преко текућег рачуна.

8) Издато је у производњу разног помоћног материјала у вредности од 80.000 динара по стварним ценама, од чега се на трактор односи 42.000 динара, радионицу 10.000 динара, управу 18.000 динара и биљну производњу 10.000 динара.
9) Предузеће је купило комерцијални запис за 66.000 динара. После девет месеци комерцијални запис је продат за 70.000 динара.
10) Обрачуната је амортизација у износу од 160.000 динара, од чега се на трактор односи 83.000 динара, машине у радионици 55.000 динара и на улагања у развој нових технологија 22.000 динара.

11) Предузеће је по основу решења надлежног пореског органа аконтативно уплатило порез на добит у износу од 22.000 динара.

12) Утврђен је мањак опреме чија је набавна вредност 130.000 динара, а отписана 80.000 динара. За 60% мањка терети се одговорно лице, а остатак иде на терет предузећа. Опрема је набављена 2005. год. и не постоји обавеза обрачуна ПДВ-а.

13) Предузеће отплатило ануитет краткорочног кредита од банке у износу од 20.000 дин, од чега је камата 5.398 динара. Плаћени су и трошкови банкарских услуга у износу од 500 динара.

---

14) На основу радних налога утврђено је да је радионица радила за потребе трактора 300 часова, управе 60 часова и биљне производње 20 часова.

15) Рад трактора се односи на производњу пшенице 250 норма часова, кукуруза 420 норма часова и управу 50 норма часова.

16) Извршити расподелу и књижење општих трошкова.

17) Завршена је производња пшенице, тржишна вредност сламе је 100.000 дин. Применити «стари метод» за раздвајање укупне цене коштања. Зрно је ускладиштено фер вредности која је за 10% већа од добијене стварне цене коштања зрна.

18) Продат је сав род зрна по цени за 20% већој од стварне цене коштања. На ову вредност је зарачунат ПДВ по стопи од 10%.

19) Саставити извештај о трошковима материјала и извршити потребна књижења.

20) Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и извршити потребна књижења (претпоставка је да производња кукуруза није завршена, због комплетности примера). Закључити рачуне погонског књиговодства.

21) Утврдити финансијски резултат књиговодственом методом.

ГЛАВНА КЊИГА ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА:

РАЧУНИ ГРУПА: 90 и 91:

900- Рачун за перузимање залиха

20а)	899.000	899.000	(Сдо

901 - Рачун за преузимање набавке

20а)	163.000	163.000	(2а

902- Рачун за преузимање трошкова

20а)	546.000	36.000	(3а
		350.000	(7а
		160.000	(10а

9100- Основни материјал

Сдо)	120.000	180.000	(5
(2а	135.000	75.000	(20а

9101-Помоћни материјал

(Сдо	105.000	80.000	(8
		25.000	(20а

9103- Резервни делови

Сдо)	84.000	66.000	(4
		18.000	(20а

9107- Одступања од планских цена материјала

2а)	28.000	10.000	(Сдо
		12.706	(5а
		5.294	(20а

РАЧУНИ ГРУПА: 92, 93 и 94:

922- Трактори

4)	44.000	291.368	(15
8)	42.000		
10а)	83.000		
14)	122.368		
Σ	291.368	291.368	

9240- Радионица

3а)	5.000	155.000	(14
4)	22.000		
7г)	62.000		
8)	11.000		
10а)	55.000		
Σ	155.000	155.000	

9410-ОТ биљне п-ње

3а)	10.000	64.658	(16
7г)	37.500		
8)	9.000		
14)	8.158		
Σ	64.658	64.658	

9300- П-ња пшенице

Сдо)	300.000	691.526	(17
5)	80.000	(53775)	(17а
5а)	5.647		
7г)	66.200		
15)	101.170		
	553.017		
16)	37.014		
16а)	47.720		
Σ	637.751	637.751	

9300- П-ња кукуруза

5)	100.000	546.955	(20а
5а)	7.059		
7г)	136.000		
15)	169.965		
	413.024		
16)	27.644		
16а)	106.288		
Σ	546.955	546.955	

9420- ОТ Управе

3а)	21.000	154.008	(16а
7г)	48.300		
8)	18.000		
10а)	22.000		
14)	24.474		
15)	20.234		
Σ	154.008	154.008	

РАЧУНИ ГРУПА: 95, 96, 98 и 99:

9600- Пшеница-зрно

17)	591.526	591.526	(18

9603- Соја зрно

Сдо)	300.000	150.000	(6а
		150.000	(20а

9580- Полупроиз.-слама

17)	100.000	100.000	(20а

980-Трошкови продатих производа

6а)	150.000	741.526	(20а
17а)	591.526		

9890- Други приходи-пшеница зрно

		53775	(17а
20а)	53.775		

Дневник предузећа АД "Аграр" Нови Сад за _____2016. године

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
	Производња пшенице	9300	300.000	
0)	Материјал - основни	9100	120.000	
	Одступање од ПЦ материјала	9107		10.000
	Материјал - помоћни	9101	105.000	
	Резервни делови	9103	84.000	
	Готови производи - соја	9603	300.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		899.000
	Преузимање почетних залиха			
1)	Постројења и опрема	023	140.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	28.000	
	Добављачи у земљи	435		168.000
	За купљену опрему			
1а)	Добављачи у земљи	435	168.000	
	Текући рачун	241		168.000

	Плаћање добављачима			
2)	Набавка материјала	510	163.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	14.500	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	29.000	
	Добављачи у земљи "А"	4350		159.500
	Добављачи у земљи "Б"	4351		47.000
	За купљени материјал			
2а)	Материјал основни	9100	135.000	
	Одступање од план. цена материјала	9107	28.000	
	Рачун за преузимање набавке	901		163.000
	Примљени материјал на складиште			
2б)	Добављачи у земљи "А"	4330	159.500	
	Исправка вредн. менице за камату	4291	10.500	
	Обавезе за издате менице	4292		170.000
	Плаћено меницом			
2в)	Обавезе за издате менице	4291	170.000	
	Текући рачун	241		170.000
	Наплаћена меница			
2г)	Расходи камата	562	10.500	
	Исправка вредн. менице за камату	4292		10.500
	Обрачунате камате по меници			
3)	Транспортне услуге	531	36.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	7.200	
	Добављачи у земљи	435		43.200
	По фактури добављача			
3а)	ОТ управе	9420	21.000	
	ОТ биљне прозводње	9410	10.000	
	Радионица	9240	5.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		36.000
	Пренос на место трошкова			
4)	Трактори	922	44.000	
	Радионица	9240	22.000	
	Резервни делови	9103		66.000
	Издати резервни делови			
5)	Производња пшенице	9300	80.000	
	Производња кукуруза	9301	100.000	
	Материјал основни	9100		180.000
	Издато у производњу			
	% одступања = Сдо9107 / Дуг9100 =			
	18.000 / 155.000 = **7,06%**			
	7,06% x 80.000 = 5.647 дин.			
	7,06% x100.000 = 7.059 дин.			
	Свега: 12.706 дин.			
5а)	Производња пшенице	9300	5.647	
	Производња кукуруза	9301	7.059	
	Одступање од план. цена материјала	9107		12.706
	За одступање од ПЦ			
6)	Купци у земљи	204	214.500	
	Приходи од продаје	614		195.000
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		19.500
	За продате производе			

6а)	Трошкови продатих производа-соја	980	150.000	
	Готови производи-соја	9603		150.000
	За издате производе са складишта			
6б)	Примљене менице	2380	222.000	
	Исправка вредности менице за камату	2381		7.500
	Купци у земљи	204		214.500
	Купац платио меницом			
6в)	Текући рачун	241	222.000	
	Примљене менице	2380		222.000
	Наплаћена меница			
6г)	Исправка вредности менице за камату	2381	7.500	
	Приходи од камата	662		7.500
	Обрачунати приходи од камате			
7)	Трошкови зарада и накнада зарада (бруто)	520	299.700	
	Обавезе за нето зараде	450		215.000
	Обавезе за порезе на зараде	451		28.500
	Обавезе за доприносе на зараде	452		56.200
	Зараде на терет запосленог			
7а)	Трошкови доприноса- послодавац	521	50.300	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		50.300
	Зараде на терет запосленог			
7б)	Обавезе за нето зараде	450	215.000	
	Обавезе за порезе на зараде	451	28.500	
	Обавезе за доприносе на зараде	452	56.200	
7в)	Обавезе за доприносе - послодавац	453	50.300	
	Текући рачун	241		350.000
	За измирене обавезе			
7г)	Производња пшенице	9330	66.200	
	Производња кукуруза	9331	136.000	
	Радиоиница	9240	62.000	
	ОТ биљне производње	9410	37.500	
	ОТ управе	9420	48.300	
	Рачун за преузимање трошкова	902		350.000
	Пренос трошкова у погонско књиговодство			
8)	Трактори	922	42.000	
	Радионица	9240	11.000	
	ОТ управе	9420	18.000	
	ОТ биљне производње	9410	9.000	
	Помоћни материјал	9101		80.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
9)	Комерцијални записи	2363	66.000	
	Текући рачун	241		66.000
	За купљени комерцијални запис			
9а)	Текући рачун	241	70.000	
	Комерцијални записи	2363		66.000
	Добици од продаје хартија од вредности	672		4.000
	Наплаћен запис			
10)	Амортизација	540	160.000	
	Исправка вредности опреме	0294		160.000
	За обрачунату амортизацију			

10а)	Трактори	922	83.000	
	Радионица	9240	55.000	
	ОТ управе	9420	22.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		160.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
11)	Порески расход периода	721	22.000	
	Обавезе за порезе из резултата	481		22.000
	За обрачунате аконтације пореза			
11а)	Обавезе за порезе из резултата	481	22.000	
	Текући рачун	241		22.000
	За уплаћени порез на резултат			
12)	Мањкови	574	20.000	
	Потраживања од радника	221	30.000	
	Исправка вредности опреме	0294	80.000	
	Опрема	023		130.000
	За утврђени мањак			
13)	Краткорочни кредити у земљи	422	46.000	
	Трошкови платног промета	553	500	
	Расходи камата	562	4.000	
	Текући рачун	2410		50.500
	За отплаћени ануитет			

РАСПОДЕЛА ПОМОЋНИХ И ОПШТИХ ТРОШКОВА:

О начину обрачуна, кључевима за расподелу и књижењу расподеле помоћних и општих трошкова говори се детаљно у *тачкама 4.6.1. и 4.6.2. претходног поглавља.* Сви подаци за расподелу узимају се из главне књиге погонског књиговодства („Т“ конта).

Расподела трошкова радионице

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Трошкови радионице **(9240)**	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Трактори - 922	300		407,895	122.368
ОТ управе - 9420	60		407,895	24.474
ОТ биљне производње- 9410	20		407,895	8.158
У к у п н о:	380	155.000		**155.000**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови радионице}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{155.000}{380} = \mathbf{407,895}$$

Расподела трошкова трактора

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови трактора **(922)**	Дин / н.ч.	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница - 9300	250		404,678	101.170
Кукуруз - 9301	420		404,678	169.965
ОТ управе - 9420	50		404,678	20.234
У к у п н о:	720	291.368		**291.368**

$$\text{Цена коштања 1 н.ч.} = \frac{\text{Трошкови трактора}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{291.368}{720} = \mathbf{404,678}$$

Расподела ОТ биљне производње

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	ОТ биљне производње	Коефи-цијент	Распо-ред
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница - 9300	553.017		0,0669	37.014
Кукуруз - 9301	413.024		0,0669	27.644
У к у п н о:	966.040	64.658		**64.658**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ биљне производње}}{\text{Збир директних трошкова}} = \frac{64.658}{966.040} = \mathbf{0,0669}$$

Расподела ОТ управе

ОТ управе:**154.008 д** Примаоци (МТ)	Директни трошкови	Трошкови основног материјала	Разлика	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= 3-2	5=ОТ /Σ4	6= 4 x 5
Пшеница - 9300	553.017	415.647	137.370	0,3474	47.720
Кукуруз - 9301	413.024	107.059	305.965	0,3474	106.288
У к у п н о:	966.040	522.706	443.335		**154.008**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\Sigma \text{ Дирек. трош. - } \Sigma \text{ Основ. матер.}} = \frac{154.008}{443.335} = \mathbf{0,2553}$$

Износ трошкова основног материјала (*кол. 3*) добијена је на следећи начин:

- за пшеницу: 330.000 дин. у почетним залихама + 80.000 (*промена 5*) + 5.647 (*промена 5а*) = **415.647** дин.
- за кукуруз: 100.000 (*пром. 5*) + 7.059 (*пром. 5а*) = **107.059** дин.

Књижење расподеле помоћних и општих трошкова:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
14)	Трактори	922	122.368	
	ОТ управе	9420	24.474	
	ОТ биљне производње	9410	8.158	
	Радионица	9240		155.000
	Расподела трошкова радионице			
15)	Производња пшенице	9300	101.170	
	Производња кукуруза	9301	169.965	
	ОТ управе	9420	20.234	
	Трактори	922		291.368
	Расподела трошкова трактора			
16)	Производња пшенице	9300	37.014	
	Производња кукуруза	9301	27.644	
	ОТ биљне производње	9410		64.658
	Расподела ОТ биљне п-ње			
16а)	Производња пшенице	9300	47.720	
	Производња кукуруза	9301	106.288	
	ОТ управе	9420		154.008
	Расподела ОТ биљне п-ње			

ЗАВРШЕТАК ПРОИЗВОДЊЕ И ПРОДАЈА ПРОИЗВОДА:

Обрачун производње за пшеницу:

Тржишна вредност **сламе =** 100.000 динара

Остатак вредности: 637.751 дин. (Дуг 9300) **–** 100.000 слама = 537.751 **стварна** ЦК зрна

537.751 + 10% = 591.526 **фер** вредност зрна: 53.775 **разлика** између фер вредности и ЦК

537.751 + 20% = 64.5301 **продајна** вредност **+** ПДВ10% (64.530 дин) = 709831 динара

Књижење завршетка производње и продаје производа:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
17)	Полупроизводи-слама	9580	100.000	
	Готови производи-пшеница	9600	591.526	
	Производња пшенице	9300		691.526
	Пријем производа у складиште			
	Производња пшенице	9300		(53775)
17а)	Други приходи - пшеница зрно	9890		53.775
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
18)	Купци у земљи	204	709.831	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		64.530
	Приходи од продаје производа	614		645.301
	За продате производе			
18а)	Трошкови продатих произ.-пшеница зрно	9800	591.526	
	Готови производи-пшеница зрно	9600		591.526
	За издате производе са складишта			

Књижење пријема производа у складиште и разлике између цене коштања и фер вредности временски се не подудара и у пракси не може бити једна промена (детаљније погледати у *тачки 4.7.3, поглављe II)*.

ИЗВЕШТАЈИ О ТРОШКОВИМА И ЗАЛИХАМА:

Извештај о трошковима материјала

Ред. бр.	Врста материјала	Износ трошкова			На конто
		Плански	Одступа	Стварни	
	1	2	3	4 = 2+3	
1	Основни материјал: 9100, 9107	180.000	12.706	192.706	511/510
2	Помоћни материјал: 9101, 9107			80.000	511/510
3	Резервни делови: 9103, 9107			66.000	512/510
	У к у п н о :	180.000	12.706	**338.706**	

Извештај о промени вредности залиха учинака

Ред. бр.	Враста залиха	С а л д о		Повећање/ Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	**630** /631
	1	2	3	4= 3-2	5	6	7= 5+6
1	П-ња пшенице 9300	300.000	0	-300.000		-300.000	
2	П-ња кукуруза 9301	0	546.955	546.955		546.955	
3	Соја зрно 9603	300.000	150.000	-150.000	-150.000		
5	Слама 9580	0	100.000	100.000		100.000	
	У К У П Н О:				**-150.000**	**346.955**	**196.955**

510 Набавка материјала			
Набавка: 2, 2а)	163.000	338.706	(19
Σ	163.000	338.706	
Сдо за изр.*19а)*	**175.706**		

511- Трошкови основ. и пом. материј.		
19)	272.706	

512- Трошкови резрвних делова		
19)	66.000	

101- Материјал основни и помоћни			
Почет. Сдо	*215.000*	**109.706**	*19а)*
Крајњи Сдо	*105.294*		

103- Резервни делови			
Поч.Сдо	*84.000*	**66.000**	*19а)*
Крајњи Сдо	*18.000*		

*Кто **103**, промена 19а)*: **66.000-** из табеле извештаја, јер није било набавки

*Кто **101**, промена 19а)*: 272.706 (19) - 163.000 *(2, 2а)* = **109.706** ***или***

*Кто **101**, промена 19а)*: 175.706 *(19а)* - 66.000 *(19а)* = **109.706**

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
19)	Трошкови материјала за израду	511	272.706	
	Трошкови материјала осталог	512	66.000	
	Набавка материјала	510		338.706
	За трошкове по извештају			
19а)	Набавка материјала	510	175.706	
	Материјал	101		109.706
	Резервни делови	103		66.000
	Промене вредности залиха материјала			
20)	Недовршена производња	110	346.955	
	Повећање вредности залиха учинака	630		196.955
	Готови производи	120		150.000
	Промене вредности залиха учинака			
	Закључак обрачуна трошкова	999	1.661.775	
20а)	Основни материјал	9100		75.000
	Одступања од планских цена материјал	9107		5.294
	Помоћни материјал	9101		25.000
	Резервни делови	9103		18.000
	Производња кукуруза	9301		546.955
	Готови производи- соја зрно	9603		150.000
	Полупроизводи - слама	9580		100.000
	Трошкови продатих производа	980		741.526
	Рачун за преузимање залиха	900	899.000	
	Рачун за преузимање набавке	901	163.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902	546.000	
	Други приходи - пшеница зрно	9890	53.775	
	Закључак обрачуна трошкова	999		1.661.775
	Закључак погонског књиговодства (на писменом промену 20 не треба радити због ограничености времена)			

Променом *19а)* "затвора" се конто 510, уз успостављање равнотеже преко конта из групе 10- Материјал. Овом променом се истовремено врши и кориговање залиха материјала, у односу на почетак периода. При том се јавља проблем како промену залиха разграничити између појединих врста материјала (101,102,103). То се постиже рашчлањавањем конта 510 по појединим врстама материјала (основни, помоћни, остали, резервни делови итд.). Овде конто 510 није рашчлањаван, али је јасно да су се залихе резервних делова (101) смањиле у висини трошкова из извештаја (66.000 дин), јер није било набавки у току периода. Остатак се односи на 101- Материјал, који према званичном контном плану обухвата и основни и помоћни материјал.

Промена *20а)* односи се на затварање рачуна погонског књиговодства. Код рачуна са дуговним салдом, салдо за изравнање уписује се на потражну страну, уз задужење конта 999- Закључак обрачуна трошкова. За рачуне са потражним салдом поступак је обрнут. После ове књиговодствено-техничке промене класа 9 има салдо нулу, и не појављује се у билансима (**на писменом се ова промена не ради**, због ограничености времена).

ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ:

50-58 Редовни расходи (без конта 510)

2д)	10.500	919.706	(21
3)	36.000		
7)	299.700		
7а)	50.300		
10)	160.000		
12)	20.000		
13)	500		
13)	4.000		
19)	338.706		
Σ	919.706		

710 - Резултат редовних расхода и прихода

21)	919.706	1.048.756	21)
21а)	129.050		

60-68 Редовни приходи

21)	1.048.756	195.000	(6
		7.500	(6ц
		4.000	(9а
		645.301	(18
		196.955	(20
		1048756	Σ

59- Губитак пословања које се обуставља

711 - Резултат пословања које се обуставља

69- Добитак послова-ња које се обуставља

712 - Пренос укупног резулт.

21б)	129.050	129.050	(21а

720- Бруто добит или губитак

21в)	129.050	129.050	(21б

***481** Обавезе за порез из резултата*

	22.000 (12

721 - Порески расход периода

12)	22.000	22.000	21в)

341 Нераспоређени добитак текуће године

107.050	(21г

724 - Пренос нето добити или губитка

(21г	107.050	107.050	21в)

351 Губитак текуће године

Књижење резултата кроз дневник:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
21)	Резултат редовног пословања	710	919.706	
	Редовни расходи	50-58		919.706
	Редовни приходи	60-68	1.048.756	
	Резултат редовног пословања	710		1.048.756
	Затварање прихода и расхода			
21а)	Резултат редовног пословања	710	129.050	
	Пренос укупног резултата	711		129.050
	Пренос укупног резултата			
21б)	Пренос укупног резултата	711	129.050	
	Бруто добитак/губитак	720		129.050
	Формирање бруто резултата			
21б)	Бруто добитак/губитак	720	129.050	
	Порески расход периода	721		22.000
	Пренос нето добити/губитка	724		107.050
	Формирање нето резултата			
21б)	Пренос нето добити/губитка	724	107.050	
	Нераспоређени добитак текуће год.	341		107.050
	Пренос нето резултата			
	ЗБИР ДНЕВНИКА (0 до 21)		**14.181.126**	**14.181.126**

1.2. ПРИМЕРИ СА ЕВИДЕНЦИЈОМ МАТЕРИЈАЛА У ФИНАНСИЈСКОМ КЊИГОВОДСТВУ

Претходни пример приказује обрачуне и књижења када се материјал евидентира у погонском књиговодству. Ако се материјал евидентира у финансијском књиговодству, књижења се разликују само у променама које се односе на материјал. У овом примеру то су следеће књиговодствене промене: ***Сдо*** - *пренос почетних залиха*, затим промене број ***2, 4, 5, 8, 19*** *и* ***20***. Извештај о трошковима материјала такође се не саставља. У наставку се дају књижења наведених промена кроз дневник:

Књижења у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
Сдо)	Производња пшенице	9300	300.000	
	Готови производи - соја	9603	300.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		600.000
	Преузимање почетних залиха			
Сдо)	Материјал - основни	1010	120.000	
	Материјал - помоћни	1011	105.000	
	Резервни делови	102	84.000	
	Одступање од ПЦ материјала	1019		10.000
	Рачун за преузимање залиха			299.000
	Отварање књига на почетку године			
2)	Материјал основни	1010	163.000	

	Одступање од ПЦ материјала	1019	14.500	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	29.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270		159.500
	Добављачи у земљи "А"	4350		47.000
	Добављачи у земљи "Б"	4351		
	По фактури добављача бр..			
2а)	*Ова промена се не појављује.*			
4)	Трошкови материјала осталог	512	66.000	
	Резервни делови	102		66.000
	За утрошене резервне делове			
4а)	Трактори	922	44.000	
	Радионица	9240	22.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		66.000
	Пренос на место трошкова			
5)	Трошкови материјала основног	511	180.000	
	Материјал основни	1010		180.000
	Издато у производњу			
	% одступања = Сдо9107 / Дуг9100 = 18.000 / 155.000 = **7,06%** 7,06% x 80.000 = 5.647 дин. 7,06% x100.000 = 7.059 дин. Свега: 12.706 дин.			
5а)	Трошкови материјала основног	511	12.706	
	Одступање од планс. цена материјала	1019		12.706
	За одступање од ПЦ материјала			
5б)	Производња пшенице	9300	85.647	
	Производња кукуруза	9301	107.059	
	Рачун за преузимање трошкова	902		192.706
	Пренос на место трошкова			
8)	Трошкови материјала помоћног	512	80.000	
	Материјал помоћни	1011		80.000
	За утрошени помоћни материјал			
8а)	Трактори	922	42.000	
	Радионица	9240	11.000	
	ОТ управе	9420	18.000	
	ОТ биљне производње	9410	9.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		80.000
	Пренос трошкова у погонско књиго.			
19)	*Ова промена се не појављује.*			
20)	*Ова промена се не појављује.*			

У почетној промени (**Сдо**) залихе материјала се, дакле, не преузимају у погонско књиговодство. Независно од тога где се материјал евидентира, на почетку године се развијају сви рачуни биланса стања (што се у наставку детаљније објашњава (*тачка* 2.3). У претходној промени је приказано само отварање рачуна материјала у финансијском књиговодству, јер су подаци о планским ценама и одступањима почетних залиха неопходни за обрачун и књижење одступања у промени 5. Остали рачуни у главној књизи финансијског књиговодства нису отварани (као ни у претходном примеру), јер то није неопходно за утврђивање резултата књиговодственом методом

2. УТВРЂИВАЊЕ РЕЗУЛТАТА БИЛАНСНОМ МЕТОДОМ

Финансијски резултат предузећа билансном методом утврђује се помоћу званичне шеме биланса успеха. Биланс успеха и остали финансијски извештаји састављају се на крају године, у оквиру израде завршног рачуна предузећа. Након инвентарисања и спровођења предзакључних књижења најпре се саставља закључни лист, који представља табеларни преглед промета свих рачуна главне књиге у току године. На основу њега се израђују финансијски извештај предузећа. У оквиру завршног рачуна предузећа састављају се следећи финансијски извештаји:

1) Биланс стања,
2) Биланс успеха,
3) Извештај о осталом резултату,
4) Извештај о новчаним токовима (cash flow
5) Напомене уз финансијске извештаје и
6) Статистички анекс (само за потребе статистике).

Биланс успеха садржи приходе (класа 6), расходе (класа 5) и финансијски резултат предузећа. Резултат се у оквиру биланса успеха добија као збир појединачних подрезултата (пословних, финансијских и осталих).

У наставку се, на основу података из претходног примера, приказује поступак утврђивања резултата помоћу пилагођене званичне шеме биланса успеха. Подаци су допуњени подацима о почетном стању, што је неопходно јер се приказује званична шема биланса стања.

Пример са решењем бр. 1:

На почетку обрачунског периода предузеће „Аграр“ има стање на рачунима главне књиге, као што је приказано у почетном Билансу стања (*табели 30)*.

Табела 30. *Почетно стање на рачунима финансијског књиговодства*

ПОЧЕТНИ БИЛАНС СТАЊА предузећа ***АД "Аграр"*** на дан 01.01.2016. године					
Р. б.	А к т и в а	Износ	Р. б.	П а с и в а	Износ
А)	**СТАЛНА ИМОВИНА**	**467.660**	А)	**КАПИТАЛ**	**1.024.450**
1	Патенти	3.200	1	Акцијски капитал	997.350
2	Земљиште	135.000	2	Законске резерве	32.700
3	Грађевински објекти	110.600	3	Губитак ранијих година	(5600)
4	Постројења и опрема	184.500			
5	Основно стадо	76.500			
6	Учешћа у капиталу	4.060	Б)	**ОБАВЕЗЕ**	**919.310**
7	Исправка вредности	(46200)	4	Дугорочни кредити	154.000
Б)	**ОБРТНА ИМОВИНА**	**1.476.100**	5	Дугорочна резервисања	5.200
8	Материјал	215.000	6	Краткорочни кредити	246.000
9	Резервни делови	84.000	7	Добављачи у земљи	357.700
10	Недовршена производња	300.000	8	Издате менице	12.500
11	Готови производи- соја	300.000	9	Обавезе за зараде	118.910
12	Купци у земљи	15.000	10	Обавезе за порезе и цари.	25.000
13	Потржи. од државних	3.400			
14	Комерцијални записи	960			
15	Текући рачун	550.000			
16	Благајна	5.500			
17	Унапред плаћени трошк.	2.240			
УКУПНО:		**1.943.760**	УКУПНО:		**1.943.760**
Ванбилансна актива		*27.000*	*Ванбилансна пасива*		*27.000*

На основу почетног стања отворити дневник и главну књигу финансијског књиговодства, и потом прокњижити настале промене у обрачунском периоду. Ради се о променама из претходног примера које су већ урађене, а овде се приказује само њихово књижење у **финансијском књиговодству**. Биланси се састављају на основу података из финансијског књиговодства. Подразумева се да је погонско књиговодство затворено на крају обрачунског периода. Након прокњижених пословних промена треба саставити закључни лист, биланс успеха, биланс стања и закључити пословне књиге.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
0)	Патенти	011	3.200	
	Земљиште	020	135.000	
	Грађевински објекти	022	110.600	
	Постројења и опрема	023	184.500	
	Основно стадо	032	76.500	
	Учешћа у капиталу	042	4.060	
	Материјал	101	215.000	
	Резервни делови	102	84.000	
	Недовршена производња	110	300.000	
	Готови производи- соја	120	300.000	
	Купци у земљи	204	15.000	
	Потраживања од државних органа	222	3.400	
	Комерцијални записи	236	960	
	Текући рачун	241	550.000	
	Благајна	243	5.500	
	Унапред плаћени трошкови	280	2.240	
	Губитак ранијих година	350	5.600	
	Отварање главне књиге	700		1.995.560
	Отварање рачуна активе			
	Отварање главне књиге	700	1.995.560	
	Исправка вредности опреме	0294		46.200
	Акцијски капитал	300		997.350
	Законске резерве	321		32.700
	Дугорочни кредити	414		154.000
	Дугорочна резервисања	401		5.200
	Краткорочни кредити	422		246.000
	Добављачи у земљи	435		357.700
	Издате менице	4291		12.500
	Обавезе за зараде	45..		118.910
	Обавезе за порезе и цари.	482		25.000
	За почетно стање по билансу			
1)	Постројења и опрема	023	140.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	28.000	
	Добављачи у земљи	435		168.000
	По фактури добављача бр..			
1а)	Добављачи у земљи	435	168.000	
	Текући рачун	241		168.000
	По изводу бр...			
2)	Набавка материјала	510	163.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- посебна стопа	271	14.500	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	29.000	
	Добављачи у земљи "А"	4350		159.500
	Добављачи у земљи "Б"	4351		47.000
	По фактури добављача бр..			

2а)	Добављачи у земљи "А"	4350	159.500	
	Исправка вредности менице за камату	4292	10.500	
	Обавезе за издате менице	4291		170.000
	Плаћено меницом			
2в)	Обавезе за издате менице	4291	170.000	
	Текући рачун	241		170.000
	По изводу бр...			
2г)	Расходи камата	562	10.500	
	Исправка вредности менице за камату	4292		10.500
	Обрачунате камате по меници			
3)	Транспортне услуге	531	36.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	7.200	
	Добављачи у земљи	435		43.200
	По фактури добављача бр..			
6)	Купци у земљи	204	214.500	
	Приходи од продаје	614		195.000
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		19.500
	За продате производе			
6б)	Примљене менице	2380	222.000	
	Исправка вредности менице за камату	2381		7.500
	Купци у земљи	204		214.500
	Купац платио меницом			
	Текући рачун	241	222.000	
6в)	Примљене менице	2380		222.000
	Наплаћена меница			
6г)	Исправка вредности менице за камату	2381	7.500	
	Приходи од камата	662		7.500
	Обрачунати приходи од камате			
7)	Трошкови зарада и накн. зарада (бруто)	520	299.700	
	Обавезе за нето зараде	450		215.000
	Обавезе за порезе на зараде	451		28.500
	Обавезе за доприносе на зараде	452		56.200
	Зараде на терет запосленог			
7а)	Трошкови доприноса- послодавац	521	50.300	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		50.300
	Зараде на терет запосленог			
7б)	Обавезе за нето зараде	450	215.000	
	Обавезе за порезе на зараде	451	28.500	
	Обавезе за доприносе на зараде	452	56.200	
7в)	Обавезе за доприносе - послодавац	453	50.300	
	Текући рачун	2410		350.000
	За измирене обавезе			
9)	Комерцијални записи	2363	66.000	
	Текући рачун	2410		66.000
	За купљени комерцијални запис			
9а)	Текући рачун	2410	70.000	
	Комерцијални записи	2363		66.000
	Добици од продаје хартија од вредности	672		4.000
	Наплаћен запис			
10)	Амортизација	540	160.000	
	Исправка вредности опреме	0294		160.000
	За обрачунату амортизацију			
11)	Порески расход периода	721	22.000	
	Обавезе за порезе из резултата	481		22.000
	За обрачунате аконтације пореза			
11а)	Обавезе за порезе из резултата	481	22.000	

	Текући рачун	2410		22.000
	За уплаћене аконтације			
12)	Мањкови	574	20.000	
	Потраживања од радника	221	30.000	
	Исправка вредности опреме	0294	80.000	
	Опрема	023		130.000
	За утврђени мањак			
13)	Краткорочни кредити у земљи	422	46.000	
	Трошкови платног промета	553	500	
	Расходи камата	562	4.000	
	Текући рачун	2410		50.500
	За отплаћени ануитет			
18)	Купци у земљи	204	709.831	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		64.530
	Приходи од продаје производа	614		645.301
	За продате производе			
19)	Трошкови материјала за израду	511	272.706	
	Трошкови материјала осталог	512	66.000	
	Набавка материјала	510		338.706
	За трошкове по извештају			
19а)	Набавка материјала	510	175.706	
	Материјал	101		109.706
	Резервни делови	102		66.000
	Промене вредности залиха материјала			
20)	Недовршена производња	110	346.955	
	Повећање вредности залиха учинака	630		196.955
	Готови производи	120		150.000
	Промене вредности залиха учинака			
	ЗБИР ДНЕВНИКА (0 до 20):		**6.389.458**	**6.389.458**

ГЛАВНА КЊИГА ФИНАНСИЈСКОГ КЊИГОВОДСТВА:

Рачуни биланса стања:

011- Патенти

Сдо	3.200	3.200	(21
Σ	*3.200*	*3.200*	

020- Земљиште

Сдо	135.000	135.000	(21
Σ	*135.000*	*135.000*	

022 Грађевински објекти

Сдо	110.600	110.600	(21
Σ	*110.600*	*110.600*	

023- Постројења и опрема

Сдо	184.500	130.000	(12
1)	140.000	194.500	(21
Σ	*324.500*	*324.500*	

032- Основно стадо

Сдо	76.500	76.500	(21
Σ	*76.500*	*76.500*	

042- Учешћа у капиталу

Сдо	4.060	4.060	(21
Σ	*4.060*	*4.060*	

0294- Исправка вр. опреме

12)	80.000	46.200	Сдо
21а)	126.200	160.000	(10
Σ	*206.200*	*206.200*	

101- Материјал

Сдо	215.000	109.706	19а
		105.294	(21
Σ	*215.000*	*215.000*	

120- Производи-соја

Сдо	300.000	150.000	(20
		150.000	(21
Σ	*300.000*	*300.000*	

102- Резрвни делови

Сдо	84.000	66.000	(19а
		18.000	(21
Σ	*84.000*	*84.000*	

110- Недовршена п-ња

Сдо	300.000		
20)	346.955	646.955	(21
Σ	*646.955*	*646.955*	

236-Комерцијал. записи

Сдо	960	66.000	(9а
9)	66.000	960	(21
Σ	*66.960*	*66.960*	

243- Благајна

Сдо	5.500	5.500	(21
Σ	*5.500*	*5.500*	

222-Потраж. од државе

Сдо	3.400	3.400	(21
Σ	*3.400*	*3.400*	

280- Унапред плаћ. трошкови

Сдо	2.240	2.240	(21
Σ	*2.240*	*2.240*	

241-Текући рачун

Сдо	550.000	168.000	(1а
6в)	222.000	170.000	(2в
9а)	70.000	350.000	(7б
		66.000	(9
		22.000	(11а
		50.500	(13
		15.500	(21
Σ	*842.000*	*842.000*	

204-Купци у земљи

Сдо	15.000	214.500	(6б
6)	214.500		
18)	709.831	724.831	(21
Σ	*939.331*	*939.331*	

270-ПДВ у прим. факт. 20%

1)	28.000		
2)	29.000		
3)	7.200	64.200	(21
Σ	*64.200*	*64.200*	

2380-Примљене менице

6б)	222.000	222.000	(6в
Σ	*222.000*	*222.000*	

2381-Испр.вр. мени. за камату

6г)	7.500	7.500	(6б
Σ	*7.500*	*7.500*	

271-ПДВ у прим.факт. 10%

2)	14.500	14.500	(21
Σ	*14.500*	*14.500*	

221-Потраж. од запослених

12)	30.000	30.000	(21
Σ	*30.000*	*30.000*	

880-Закупљено земљиште

Сдо	27.000	27.000	(21
Σ	*27.000*	*27.000*	

300-Акцијски капитал

21а)	997.350	997.350	Сдо
Σ	*997.350*	*997.350*	

321- Законске резерве

21а)	32.700	32.700	Сдо
Σ	*32.700*	*32.700*	

350-Губитак ранијих год.

Сдо	5.600	5.600	(21
Σ	*5.600*	*5.600*	

414-Дугорочни кредити

21а)	154.000	154.000	Сдо
Σ	*154.000*	*154.000*	

401-Дугорочна резервиса.

21а)	5.200	5.200	Сдо
Σ	*5.200*	*5.200*	

422-Краткоро. кредити

13)	46.000	246.000	Сдо
21а)	200.000		
Σ	*246.000*	*246.000*	

435-Добављачи у земљи

1а)	168.000	357.700	Сдо
2б)	159.500	168.000	(1
		206.500	(2
21а)	447.900	43.200	(3
Σ	*775.400*	*775.400*	

4291-Издате менице

2в)	170.000	12.500	Сдо
21а)	12.500	170.000	2б)
Σ	*182.500*	*182.500*	

45..- Обавезе за зараде

7б)	350.000	118.910	Сдо
		299.700	(7
21а)	118.910	50.300	(7а
Σ	*468.910*	*468.910*	

481-Обаве зе порез на добит

11а)	22.000	22.000	(11
Σ	*22.000*	*22.000*	

4292-Издате менице- камата

2б)	10.500	10.500	(2г
Σ	*10.500*	*10.500*	

482-Обаве зе порезе, цариине

21а)	25.000	25.000	Сдо
Σ	*25.000*	*25.000*	

471-ПДВ у изд.факт- 10%

		19.500	(6
21а)	84.030	64.530	(18
Σ	*84.030*	*84.030*	

890-Обавезе за сред. других

21а)	27.000	27.000	*Сдо*
Σ	*27.000*	*27.000*	

Рачуни биланса успеха:

562-Расходи камата			531-Транспортне услуге			52..-Трошкови зарада		
2г)	10.500		3)	36.000	36.000	7)	299.700	
13)	4.000	14.500	Σ	*36.000*	*36.000*	7а)	50.300	350.000
Σ	*14.500*	*14.500*				Σ	*350.000*	*350.000*

540-Амортизација			574- Мањкови			512-Трошкови мат. осталог		
10)	160.000	160.000	12)	20.000	20.000	19)	66.000	66.000
Σ	*160.000*	*160.000*	Σ	*20.000*	*20.000*	Σ	*66.000*	*66.000*

553-Трошк. платног промета			510-Набавка материјала			511-Трошк. матер. за израду		
13)	500	500	2)	163.000	338.706 (19	19)	272.706	272.706
Σ	*500*	*500*	19а)	175.706		Σ	*272.706*	*272.706*
			Σ	*338.706*	*338.706*			

614-Приходи од продаје			672-Добици од прод ХОВ			630-Повећање вредности залих		
		195.000 (6		4.000	4.000 (9а		196.955	196.955 20)
	840.301	645.301 (18	Σ	*4.000*	*4.000*	Σ	*196.955*	*196.955*
Σ	840.301	840.301						

662-Приходи од камата			721-Порески расход периода		
	7.500	7.500 6г)	11)	22.000	22.000
Σ	*7.500*	*7.500*	Σ	*22.000*	*22.000*

Конта из класе 7 у овом примеру нису коришћена јер је акценат на утврђивању резултата билансном методом. Поступак утврђивања резултата књиговодственом методом, уз истовремено затварање рачуна прихода, расхода и успеха (71 и 72) приказан је у претходном примеру.

2.1. ИЗРАДА ЗАКЉУЧНОГ ЛИСТА

Закључни лист се саставља на основу промета на контима финансијског књиговодства. Подаци из закључног листа служе за израду БС и БУ. Збиреви дуговне и потражне стране конта уносе се у колоне „бруто биланса“. После провере њихове једнакости, утврђују се салда и уписују у колоне „салдо биланса“, које такође треба да се слажу. Коначно, салда се уписују у колоне „биланса стања“ и „биланса успеха“. Збиреви потколона у оквиру биланса стања („актива“ и „пасива“) и биланса успеха („расходи“ и „приходи“) изједначавају се тек након уписивања резултата на мању страну. У овом случају ради се о **добитку** у износу од **107.050** динара, који је уписан на страну пасиве, односно расхода. Ако је финансијски резултат негативан (**губитак**) уписује се на страну активе, односно прихода.

Пре састављања биланса и закључивања рачуна, неопходно је, на основу дневника и закључног листа, проверити основне једначине двојног књиговодства, а то су:

Дневник: Σ Дугује = Σ Потражује
Бруто биланс: Σ Дугује = Σ Потражује
Салдо биланс: Σ Дугује = Σ Потражује
Збир дневника = Збир бруто биланса (тј. главне књиге)
Добитак: Σ Пасива + Добитак = Σ Актива
Σ Расходи + Добитак = Σ Приходи
Губитак: Σ Актива + Губитак = Σ Пасива
Σ Приходи + Губитак = Σ Расходи

Табела 31. *Закључни лист*

Ред. бр.	К-то	НАЗИВ КОНТА	БРУТО БИЛАНС		САЛДО БИЛАНС		БИЛАНС СТАЊА		БИЛАНС УСПЕХА	
			Дугује	Потражује	Дугује	Потражује	Актива	Пасива	Расходи	Приходи
1	011	Патенти	3.200		3.200		3.200			
2	020	Земљиште	135.000		135.000		135.000			
3	022	Грађевински објекти	110.600		110.600		110.600			
4	023	Постројења и опрема	324.500	130.000	194.500		194.500			
5	032	Основно стадо	76.500		76.500		76.500			
6	040	Учешћа у капиталу	4.060		4.060		4.060			
7	0294	Исправка вредн. опреме	80.000	206.200		126.200	(126200)			
8	101	Материјал	215.000	109.706	105.294		105.294			
9	102	Резервни делови	84.000	66.000	18.000		18.000			
10	110	Недовршена производња	646.955		646.955		646.955			
11	120	Готови производи-соја	300.000	150.000	150.000		150.000			
12	204	Купци у земљи	939.331	214.500	724.831		724.831			
13	222	Потржи. од државн. органа	3.400		3.400		3.400			
14	236	Комерцијални записи	66.960	66.000	960		960			
15	241	Текући рачун	842.000	826.500	15.500		15.500			
16	243	Благајна	5.500		5.500		5.500			
17	280	Унапред плаћени трошкови	2.240		2.240		2.240			
18	270	ПДВ у примљ. факт.-20%	64.200		64.200		64.200			
19	271	ПДВ у примљ. факт.-10%	14.500		14.500		14.500			
20	2380	Примљене менице	222.000	222.000						
21	2381	Испр.вр. мени. за камату	7.500	7.500						
22	221	Потражив. од запослених	30.000		30.000		30.000			
23	300	Акцијски капитал		997.350		997.350		997.350		
24	321	Законске резерве		32.700		32.700		32.700		

25	350	Губитак ранијих година	5.600		5.600			-5.600		
26	414	Дугорочни кредити		154.000		154.000		154.000		
27	401	Дугорочна резервисања		5.200		5.200		5.200		
28	422	Краткорочни кредити	46.000	246.000		200.000		200.000		
29	435	Добављачи у земљи	327.500	775.400		447.900		447.900		
30	4291	Издате менице	170.000	182.500		12.500		12.500		
31	45..	Обавезе за зараде	350.000	468.910		118.910		118.910		
32	482	Обавезе порезе и царине		25.000		25.000		25.000		
33	4292	Издате менице- камата	10.500	10.500						
34	471	ПДВ у издатим фактур.- 10%		84.030		84.030		84.030		
35	482	Обаве зе порез на добит	22.000	22.000						
36	562	Расходи камата	14.500		14.500				14.500	
37	531	Транспортне услуге	36.000		36.000				36.000	
38	52..	Трошкови зарада	350.000		350.000				350.000	
39	540	Амортизација	160.000		160.000				160.000	
40	574	Мањкови	20.000		20.000				20.000	
41	553	Трошк. платног промета	500		500				500	
42	510	Набавка материјала	338.706	338.706	0				0	
43	511	Трошк. матер. за израду	272.706		272.706				272.706	
44	512	Трошкови мат. осталог	66.000		66.000				66.000	
45	614	Приходи од продаје		840.301		840.301				840.301
46	672	Добици од прод ХОВ		4.000		4.000				4.000
47	630	Повећање вредости залиха		196.955		196.955				196.955
48	662	Приходи од камата		7.500		7.500				7.500
49	721	Порески расход периода	22.000		22.000				22.000	
		С В Е Г А	6.389.458	6.389.458	3.252.546	3.252.546	2.179.040	2.071.990	941.706	1.048.756
	341	Резултат **(добитак)**						**107.050**	**107.050**	
		У К У П Н О	**6.389.458**	**6.389.458**	**3.252.546**	**3.252.546**	**2.179.040**	**2.179.040**	**1.048.756**	**1.048.756**

2.2. САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА УСПЕХА

При утврђивању финансијског резултата коришћена је званична форма биланса успеха, која је због ограничености простора, поједностављена и прилагођена потребама вежби. У оквиру предмета „Анализа пословања“ који студенти слушају у IV години, детаљно се проучавају биланси и други финансијски извештаји предузећа.

Табела 32. *Биланс успеха предузећа „Аграр“*

БИЛАНС УСПЕХА Предузећа АД "Аграр" Нови Сад, за *2016.* годину *- у хиљадама динара*					
Група, рачун	**П О З И Ц И Ј А**	**АОП**	**Напо**	**И З Н О С**	
				Текућа	**Претходна**
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
	А) ПРИХОДИ И РАСХОДИ				
	I. ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ (1+2+3-4+5+6)			**1.037.256**	
61	1. Приходи од продаје			840.301	
62	2. Приходи од активирања учинака и робе				
630	3. Повећање вредности залиха учинака			196.955	
631	4. Смањење вредности залиха учинака				
64	5. Приходи од премија, субвенција и сл.				
65	6. Други пословни приходи				
	II. ПОСЛОВНИ РАСХОДИ (1009 до 1015)			**885.206**	
50	1. Набавна вредност продате робе				
51	2. Трошкови материјала			338.706	
513	3. Трошкови горива и енегије				
52	3. Трошкови зарада, накнада и сл.			350.000	
53	4. Трошкови производних услуга				
54	4. Трошкови амортизације и резервисања			160.000	
55	5. Нематеријални трошкови			36.500	
	III. **ПОСЛОВНИ** ДОБИТАК (I - II)			**152.050**	
	IV. **ПОСЛОВНИ** ГУБИТАК (II - I)				
66	V. ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ			7.500	
56	VI. ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ			14.500	
67, 68	VII. ОСТАЛИ ПРИХОДИ			4.000	
57, 58	VIII. ОСТАЛИ РАСХОДИ			20.000	
	IX. БРУТО ДОБИТАК ИЗ **РЕДОВНОГ** ПОСЛОВАЊА (III-IV +V -VI +VII -VIII)			**129.050**	
	X. БРУТО ГУБИТАК ИЗ **РЕДОВНОГ** ПОСЛОВАЊА (IV -III +VI -V +VIII -VII)				
69- 59	**XI.** НЕТО ДОБИТАК ПОСЛОВАЊА КОЈЕ СЕ ОБУСТАВЉА				
59- 69	**XII.** НЕТО ГУБИТАК ПОСЛОВАЊА КОЈЕ СЕ ОБУСТАВЉА				
	Б) БРУТО ДОБИТАК (IX-X+XI-XII)			**129.050**	
	В) БРУТО ГУБИТАК (X-IX+XII-XI)				
721	**Г)** Порески расход периода			22.000	
	Д) НЕТО ДОБИТАК (Б - Г)			**107.050**	
	Ђ) НЕТО ГУБИТАК (В + Г)				

Резултат утврђен **књиговодственом методом уписује** се у биланс стања, и наравно, мора се слагати са резултатом из биланса успеха. У билансу успеха нису уписивани подаци за претходну годину, с обзиром да рачуни биланса успеха **немају почетни салдо**, тј. сваке године се креће од нуле.

2.3. САСТАВЉАЊЕ БИЛАНСА СТАЊА

Биланс стања приказује стање средстава и извора средстава на одређени дан (редовни биланс на дан 31. децембра). Биланс стања представља пресек стања средстава и извора на дан билансирања, за разлику од биланса успеха који приказује збир прихода и расхода за цео обрачунски период.

Табела 33. *Биланс стања предузећа „Аграр“*

БИЛАНС СТАЊА Предузећа АД "Аграр" Нови Сад, за *2016.* годину *- у хиљадама динара*					
Група, рачун	**П О З И Ц И Ј А**	**АОП**	**Напо**	**И З Н О С**	
				Текућа	**Претходна**
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
	А К Т И В А:				
	А. УПИСАНИ А НЕУПЛАЋЕНИ КАПИТАЛ				
	Б. СТАЛНА ИМОВИНА (I до IV)			**397.660**	
	I. НЕМАТЕРИЈА. ИМОВИНА			3.200	
	II. НЕКРЕТНИНЕ, ПОСТРОЈЕЊА И ОПРЕМА			313.900	
	1. Земљиште			135.000	
	2. Грађевински објекти			110.600	
	3. Постројења и опрема			68.300	
	4. Остало				
	III. БИОЛОШКА СРЕДСТВА			76.500	
	1. Шуме и вишегодишњи засади				
	2. Основно стадо			76.500	
	IV. ДУГОРОЧНИ ФИНАН. ПЛАСМАНИ И ПОТРАЖ.			4.060	
	В. ОДЛОЖЕНА ПОРЕСКА СРЕДСТВА				
	Г. ОБРТНА ИМОВИНА (I до V)			**1.781.380**	
	I. ЗАЛИХЕ			920.249	
	1. Материјал, резервни делови и ситан инвент.			123.294	
	2. Недовршена производња			646.955	
	3. Готови производи			150.000	
	4. Остало				
	II. ПОТРАЖИВАЊА ПО ОСНОВУ ПРОДАЈЕ			758.231	
	1. Потраживања од купаца			724.831	
	2. Остала потраживања			33.400	
	III. КРАТКОРОЧНИ ФИНАНС. ПЛАСМАНИ			960	
	IV. ГОТОВИНСКИ ЕКВИВАЛЕНТИ И ГОТОВИНА			21.000	
	V. АВР, ПДВ и сл.			80.940	
	Д. УКУПНА АКТИВА = ПОСЛОВНА ИМОВИНА (А + Б + В + Г)			**2.179.040**	
	Ђ) ВАНБИЛАНСНА АКТИВА			27.000	

	***П А С И В А*:**				
	А. КАПИТАЛ (I до VII)			**1.131.500**	
	I. ОСНОВНИ КАПИТАЛ			997.350	
	1. Акцијски капитал			997.350	
	2. Удели друштава с ограниченом одговорношћу				
	3. Улози				
	4. Државни капитал				
	5. Друштвени капитал				
	II. УПИСАНИ А НЕУПЛАЋЕНИ КАПИТАЛ				
	III. ОТКУПЉЕНЕ СОПСТВЕНЕ АКЦИЈЕ				
	IV. РЕЗЕРВЕ			32.700	
	V. НЕРАСПОРЕЂЕНИ ДОБИТАК			**107.050**	
	VI. ГУБИТАК			5.600	
	В. ОДЛОЖЕНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ				
	Б. ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВ. И ОБАВЕЗЕ (I +II)			**159.200**	
	I. ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИС.АЊА			5.200	
	II. ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ			154.000	
	1. Дугорочни кредити			154.000	
	2. Остале дугорочне обавезе				
	Г. КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ (I + II)			888.340	
	I. КРАТКОРОЧНЕ ФИНАНСИЈСКЕ ОБАВЕЗЕ			212.500	
	II. ОБАВЕЗЕ ИЗ ПОСЛОВАЊА			591.810	
	1. Добављачи			447.900	
	2. Остале обавезе из пословања			143.910	
	IV. АВР, ПДВ и сл.			84.030	
	Д. ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА				
	Ђ. УКУПНА ПАСИВА (А +Б +В + Г- Д)			**2.179.040**	
	Е. ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА			27.000	

Завршни биланс претходне године, представља почетни биланс текуће године. У званичној шеми биланса стања средства у активи приказана су по принципу растуће ликвидности, а извори у пасиви по принципу растуће доспелости. Подаци се узимају из колоне „биланс стања“ закључног листа, с тим да се за потребе састављања биланса, врши веће или мање сажимање позиција из закључног листа.

2.4. ЗАКЉУЧАК И ОТВАРАЊЕ ПОСЛОВНИХ КЊИГА

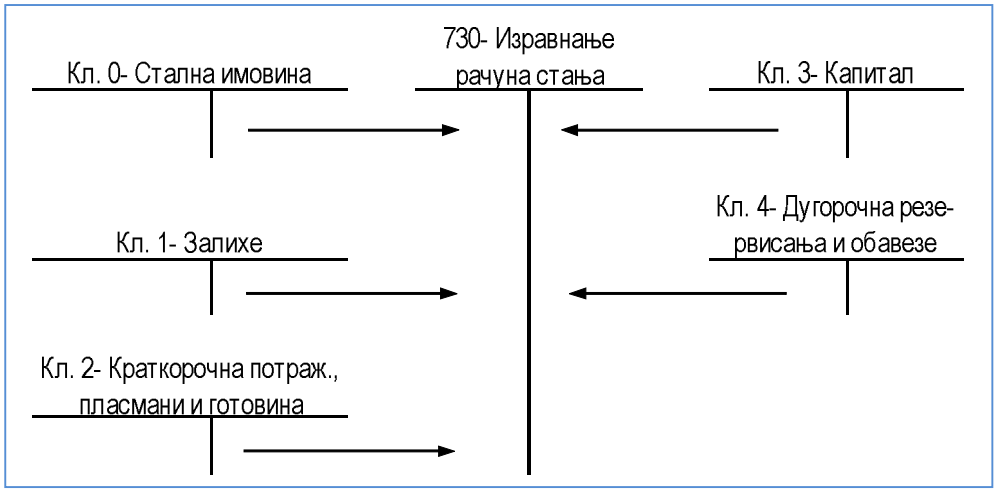
На крају године, након што се саставе биланси и други финансијски извештаји, пословне књиге се закључују. Дуговна и потражна страна сваког синтетичког конта изједначава се уписивањем „салда за изравнање“, на мању страну. Након тога се сваки конто подвлаче са две црте, и потписују од стране овлашћеног лица. Техника затварања рачуна показује се на примеру текућег рачуна и добављача:

241 - Текући рачун			
Сдо	550.000	168.000	(1а
6в)	222.000	170.000	(2в
9а)	70.000	350.000	(7б
		66.000	(9
		22.000	(11а
		50.500	(13
Σ	842.000	826.500	
Сдо исправнања		**15500**	
Сдо = ∅			

435 - Добављачи у земљи			
1а)	168.000	357.700	Сдо
2б)	159.500	168.000	(1
		206.500	(2
		43.200	(3
Σ	327.500	775.400	
	447900	*Сдо исправнања*	
Сдо = ∅			

Закључак рачуна успеха врши се путем рачуна групе 71-Закључак рачуна успеха, тј. истовремено са утврђивањем финансијског резултата књиговодственом методом (погледати *тачку 5.2, погл. II*).

Рачуни биланса стања закључују се помоћу конта 730- Изравнање рачуна стања, као што је приказано на следећој шеми:



Шема 30: *Закључивање рачуна стања*

Књижење закључка рачуна стања у дневнику:

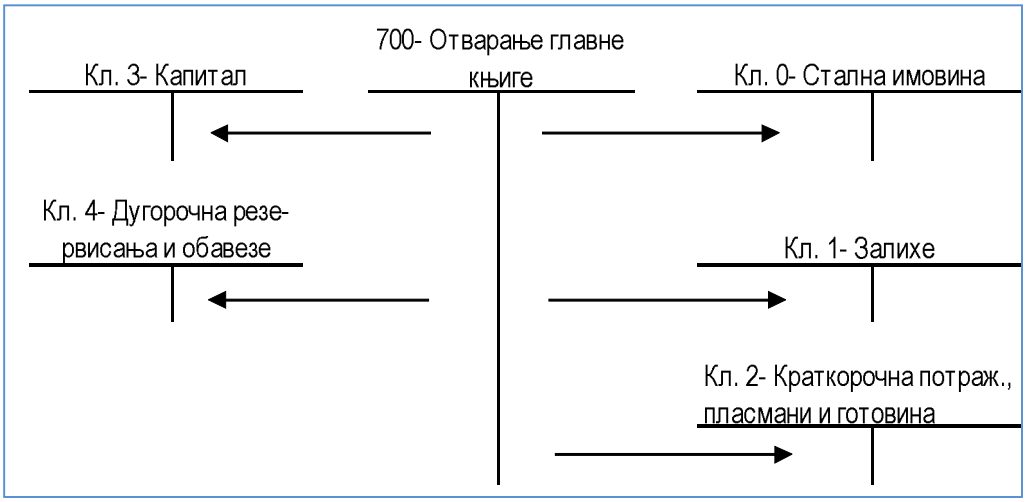
Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
21)	Изравнање рачуна стања	730	2.310.840	
	Патенти	011		3.200
	Земљиште	020		135.000
	Грађевински објекти	022		110.600
	Постројења и опрема	023		194.500
	Основно стадо	025		76.500
	Учешћа у капиталу	034		4.060
	Материјал	101		105.294
	Резервни делови	102		18.000
	Недовршена производња	110		646.955
	Готови производи-соја	120		150.000
	Купци у земљи	202		724.831
	Потраживања од државних органа	222		3.400
	Комерцијални записи	236		960
	Текући рачун	241		15.500

	Благајна	243		5.500
	Унапред плаћени трошкови	280		2.240
	ПДВ у примљеним фактурама-20%	270		64.200
	ПДВ у примљеним фактурама-10%	271		14.500
	Потраживања од запослених	221		30.000
	Губитак ранијих година	350		5.600
	Закључак рачуна са дуговним салдом			
21а)	Исправка вредности опреме		126.200	
	Акцијски капитал	350	997.350	
	Законске резерве	321	32.700	
	Дугорочни кредити	414	154.000	
	Дугорочна резервисања	401	5.200	
	Краткорочни кредити	422	200.000	
	Добављачи у земљи	433	447.900	
	Издате менице	4391	12.500	
	Обавезе за зараде	45	118.910	
	Обавезе порезе и царине	482	25.000	
	Издате менице- камата	4292	0	
	ПДВ у издатим фактурама- 10%	471	84.030	
	Обавезе порез на добит	482	0	
	Изравнање рачуна стања	730		2.203.790
	Закључак рачуна са потражним салдом			
	ЗБИР ДНЕВНИКА (0 до 21)		**4.514.630**	**4.514.630**

На почетку сваке године врши се отварање рачуна биланса стања уз помоћ конта 700- Отварање главне књиге. Овај рачун се задужује у корист пасивних рачуна, а одобрава на терет активних рачуна, као што показује *шема 31.*

Рачуни погонског књиговодства (класа 9) закључују се помоћу конта 999- Закључак обрачуна трошкова, што је показано у т*ачки 4.8, погл. II.* Након тога класа 9 има салдо нулу (тј. нема салда) и не појављује се у билансима.

Отварање рачуна погонског књиговодства (класа 9) спроводи се истовремено са отварањем рачуна финансијског књиговодства. То је у ствари „пренос почетних залиха“ материјала, робе, готових производа и недовршене производње у погонско књиговодство, помоћу конта 900- Рачун за преузимање залиха. Ово је такође детаљно обрађено у оквиру *тачке 4.4, погл. II.*



Шема 31: *Отварање рачуна стања*

3) ЗАДАЦИ ЗА САМОСТАЛАН РАД

У наставку се дају урађени задаци и задаци за самосталан рад, који представљају примере задатака за ***други тест.***

Пример са решењем *бр. 1*:

Пољопривредно предузеће АД "Планта" у текућој 2016. години бави се производњом **пшенице** и **кукуруза**. На почетку године има следеће залихе:

- недовршене производње пшенице у вредности од 570.000 (у чему је вредност основног материјала 330.000 динара);
- ђубрива Уреа по планској вредности од 410.000 динара, чија је стварна набавна вредност 440.000 динара;
- резервних делова по стварној вредности од 135.000 динара,
- готових производа сунцокрета по фер (тржишној) вредности од 290.000 динара.

Предузеће залихе материјала евидентира у **погонском** књиговодству. Прокњижити преузимање почетних залиха у погонско књиговодство, а потом и пословне промене које су настале у току године. Све промене књижити кроз дневник, а само промене из класе **9 и на " Т "** контима.

1) Утрошено је ђубрива Уреа у вредности од 330.000 динара. Од тога се на производњу пшенице односи 90.000 динара, а на производњу кукуруза 240.000 динара.

2) Продата је половина залиха сунцокрета за 180.000 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по стопи од 10%. Купац је измирио обавезе меницом номиналне вредности 210.000 динара (није наплаћена, не треба књижити наплату).

3) Обрачунате су зараде за месец октобар са следећим подацима:

- Нето зараде.....	200.000
- Порез на зараде	25.500
- Доприноси на терет радника	52.100
Свега:	277.600
- Доприноси на терет послодавца	48.400
Укупно:	326.000

Трошкови зарада се односе на производњу пшенице 65.400 динара, производњу кукуруза 91.000 динара, радионицу 83.600 динара и на управу 86.000 динара. Све обавезе су измирене, радници плату примају преко текућег рачуна.

4) Утрошено је резервних делова у вредности од 74.000 динара, и то за потребе трактора 44.000 динара и за поправку прикључних машина 30.000 динара.

5) Примљена је фактура за услуге транспорта пшенице до силоса купца у износу од 32.000 динара плус ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене чеком.

6) Трошкови текућег одржавања трактора износе 21.000 динара, плус ПДВ по општој стопи.

7) Услуге чишћења пословних просторија износе 18.000 динара, на шта је зарачунат и у фактури исказан ПДВ од 20%. Извршено је плаћање.

8) Предузеће је по основу решења надлежног пореског органа аконтативно уплатило порез на добит у износу од 19.000 динара.

---

9) На основу радних налога утврђено је да је радионица радила за потребе трактора 250 часова, управе 40 часова и биљне производње 55 часова.

10) Рад трактора се односи на производњу пшенице 120 н.ч, кукуруза 200 н.ч. и на заједничке послове биљне производње 40 н.ч.

11) Извршити расподелу и књижење општих трошкова гране и управе.

12) Завршена је производња пшенице, тржишна вредност сламе је 200.000 дин. Применити «стари метод» за раздвајање укупне цене коштања. Зрно је ускладиштено фер вредности која је за 10% мања од добијене стварне цене коштања зрна.

13) Продат је сав род зрна по цени за 15% већој од стварне цене коштања. На ову вредност је зарачунат ПДВ по стопи од 10%.

14) Саставити извештај о трошковима материјала и прокњижити.

15) Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и извршити потребна књижења (претпоставка је да производња кукуруза није завршена, због комплетности примера).

16) Утврдити финансијски резултат књиговодственом методом, само на «Т» контима.

РЕШЕЊЕ:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
Сдо)	Производња пшенице	9300	570.000	
	Материјал - основни	9100	410.000	
	Одступање од ПЦ материјала	9107	30.000	
	Резервни делови	9103	135.000	
	Готови производи - сунцокрет	9604	290.000	
	Рачун за преузимање залиха	900		1.435.000
	Преузимање почетних залиха			
1)	Производња пшенице	9300	90.000	
	Производња кукуруза	9301	240.000	
	Материјал основни	9100		330.000
	Издато у производњу			
	% одступања = Сдо9107 / Дуг9100 = 30.000 / 410.000 = **7,32%** 7,32% x 90.000 = 6.585 дин. 7,32% x 240.000 = 17.561 дин. Свега: 24.146 дин.			
1а)	Производња пшенице	9300	6.585	
	Производња кукуруза	9301	17.561	
	Одступање од план. цена материјала	9107		24.146
	За одступање од ПЦ материјала			
2)	Купци у земљи	204	198.000	
	Приходи од продаје	614		180.000
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		18.000
	За продате производе			
2а)	Трошкови продатих произ.-сунцокрет	980	145.000	
	Готови производи-сунцокрет	9604		145.000
	За издате производе са складишта			
2б)	Примљене менице	2380	210.000	
	Исправка вреднос. менице за камату	2381		12.000
	Купци у земљи	204		198.000
	Купац платио меницом			
3)	Трошкови зарада и накн. зарада (бруто)	520	277.600	
	Обавезе за нето зараде	450		200.000
	Обавезе за порезе на зараде	451		25.500
	Обавезе за доприносе на зараде	452		52.100
	Зараде на терет запосленог			

3а)	Трошкови доприноса- послодавац	521	48.400	
	Обавезе за доприносе - послодавац	453		48.400
	Доприноси на терет послодавца			
3б)	Обавезе за нето зараде	450	200.000	
	Обавезе за порезе на зараде	451	25.500	
	Обавезе за доприносе на зараде	452	52.100	
3в)	Обавезе за доприносе - послодавац	453	48.400	
	Текући рачун	241		326.000
	За измирене обавезе			
3г)	Производња пшенице	9300	65.400	
	Производња кукуруза	9301	91.000	
	Радионица	9240	83.600	
	ОТ управе	9420	86.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		326.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
4)	Трактори	922	44.000	
	ОТ биљне производње	9410	30.000	
	Резервни делови	9103		74.000
	За утрошене резервне делове			
5)	Транспортне услуге	531	32.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	6.400	
	Добављачи у земљи	435		38.400
	По фактури добављача бр..			
5а)	Производња пшенице	9300	32.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		32.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
5б)	Добављачи у земљи	435	38.400	
	Обавезе по издатим чековима	4290		38.400
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
6)	Трошкови текућег одржавања	532	21.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	4.200	
	Добављачи у земљи	435		25.200
	За услуге одржавања			
6а)	Трактори	922	21.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		21.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
7)	Трошкови непроизводних услуга	550	18.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	3.600	
	Добављачи у земљи	435		21.600
	За услуге чишћења по фактури бр..			
7а)	Добављачи у земљи	435	21.600	
	Текући рачун	241		21.600
	За плаћене обавезе			
7б)	ОТ управе	9420	18.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		18.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
8)	Порески расход периода	721	19.000	
	Обавезе за порезе из резултата	481		19.000
	За обрачунате аконтације пореза			
8а)	Обавезе за порезе из резултата	481	19.000	
	Текући рачун	241		19.000
	За уплаћене аконтације			

ГЛАВНА КЊИГА ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА:

900- Рачун за перузимање залиха

	1.435.000	(Сдо	

902- Рачун за преузимање трошкова

	326.000	3г)	
	32.000	5а)	
	21.000	6а)	
	18.000	7б)	
	397.000		

9100- Основни материјал

Сдо	410.000	330.000	(1

9103- Резервни делови

Сдо	135.000	74.000	4)

9107- Одступања од план. цена материјала

Сдо	30.000	24.146	1а)

922- Трактори

4)	44.000	125.580	10)
6а)	21.000		
9)	60.580		
Σ	125.580	125.580	

9240- Радионица

3г)	83.600	83.600	9)
Σ	83.600		

9410-ОТ биљне п-ње

4)	30.000	57.281	11)
9)	13.328		
10)	13.953		
Σ	57.281		

9300- П-ња пшенице

Сдо	570.000	861.250	12)
1)	90.000	73.472	12а)
1а)	6.585		
3г)	65.400		
5а)	32.000		
	763.985		
10)	41.860		
11)	39.335		
11а)	89.542		
Σ	934.722	934.722	

9301- П-ња кукуруза

1)	240.000		
1а)	17.561		
3г)	91.000		
	348.561		
10)	69.767		
11)	17.946		
11а)	24.150		
Σ	460.424		

9420- ОТ Управе

3г)	86.000	113.693	11а)
7б)	18.000		
9)	9.693		
Σ	113.693		

9600- Пшеница-зрно

12)	661.250	661.250	13а)

9604- Сунцокрет зрно

Сдо)	290.000	145.000	(2а

9580- Полупроиз.-слама

12)	200.000		

9690- Одступања од ПЦ пшенице

12)			13а)

980-Трошкови продатих производа

(2а	145.000		
13а)	661.250		

9820-Трошкови периода-пшеница зрно

12а)	73472		

РАСПОДЕЛА ПОМОЋНИХ И ОПШТИХ ТРОШКОВА:

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Трошкови радионице **(9240)**	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Трактори - 922	250		242,319	60.580
ОТ управе - 9420	40		242,319	9.693
ОТ биљне производње- 9410	55		242,319	13.328
У к у п н о:	345	83.600		**83.600**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови радионице}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{83.600}{345} = \mathbf{242,319}$$

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови трактора (922)	Дин / н.ч.	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница - 9300	120		348,833	41.860
Кукуруз - 9301	200		348,833	69.767
ОТ биљне производње- 9410	40		348,833	13.953
У к у п н о:	360	125.580		**125.580**

$$\text{Цена коштања 1 н.ч.} = \frac{\text{Трошкови трактора}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{125.580}{360} = \mathbf{348,833}$$

Примаоци услуга (МТ)	Директни трошкови	ОТ биљне производње	Коефицијент	Распоред
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Пшеница- 9300	763.985		0,0515	39.335
Кукуруз - 9301	348.561		0,0515	17.946
У к у п н о:	1.112.546	57.281		**57.281**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ биљне производње}}{\text{Збир директних трошкова}} = \frac{57.281}{1.112.546} = \mathbf{0,0515}$$

ОТ управе: **100.621 д** Примаоци (МТ)	Директни трошкови	Трошкови основног материјала	Разлика	Коефицијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= 2-3	5=ОТ / Σ4	6= 4 x 5
Пшеница - 9300	763.985	426.585	337.400	0,2654	89.542
Кукуруз - 9301	348.561	257.561	91.000	0,2654	24.150
У к у п н о:	1.112.546	684.146	428.400		**113.693**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\Sigma \text{ Дирек. трош. - } \Sigma \text{ Основ. матер.}} = \frac{113.693}{428.400} = \mathbf{0,2654}$$

Књижење расподеле индиректних трошкова:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
9)	Трактори	922	60.580	
	ОТ управе	9420	9.693	
	ОТ биљне производње	9410	13.328	
	Радионица	9240		83.600
	Расподела трошкова радионице			
10)	Производња пшенице	9300	41.860	
	Производња кукуруза	9301	69.767	
	ОТ биљне производње	9410	13.953	
	Трактори	922		125.580
	Расподела трошкова трактора			
11)	Производња пшенице	9300	39.335	
	Производња кукуруза	9301	17.946	
	ОТ биљне производње	9410		57.281
	Расподела ОТ биљне п-ње			

11а)	Производња пшенице	9300	89.542	
	Производња кукуруза	9301	24.150	
	ОТ управе	9420		113.693
	Расподела ОТ биљне производње			

Обрачун производње за пшеницу:

Тржишна вредност **сламе** 200.000 динара

Остатак вредности 934.722 дин. (Дуг 9300) - 200.000 слама = 734.722 **стварна** ЦК зрна

734.722 - 10% = 661.250 **фер** вредност зрна; 73.472 **разлика** између фер вредн. и ЦК

734.722 +15% = 844.931 **продајна** вредност+ ПДВ 10% (85.248 дин) = 929.424 дин.

Књижење завршетка производње:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
12)	Полупроизводи-слама	9580	200.000	
	Готови производи-пшеница	9600	661.250	
	Производња пшенице	9301		861.250
	Пријем производа у складиште			
12а)	Трошкови периода - пшеница зрно	9820	73472	
	Производња пшенице	9301		73472
	Разлика између фер вредности и цене кош.			
13)	Купци у земљи	204	929.424	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		84.493
	Приходи од продаје производа	614		844.931
	За продате производе			
13а)	Трошкови продатих производа-пшеница	9800	661.250	
	Готови производи-пшеница	9600		661.250
	За издате производе са складишта			

ИЗВЕШТАЈИ О ТРОШКОВИМА И ЗАЛИХАМА:

Ред. број	Врста материјала	Износ трошкова			На конто
		Плански	Одступања	Стварни	
	1	2	3	4= 2+3	
1	Основни материјал: 9100, 9107	330.000	24.146	354.146	511/510
2	Резервни делови: 9103, 9107	74.000		74.000	512/510
	У к у п н о :	404.000	24.146	**428.146**	

Ред. број	Врста залиха	Салдо		Повећање/ Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	630 / **631**
	1	2	3	4= 3-2	5	6	7= 5+6
1	П-ња пшенице 9300	570.000	0	-570.000		-570.000	
2	П-ња кукуруза 9301	0	460.424	460.424		460.424	
3	Сунцокрет зрно 9603*	290.000	145.000	-145.000	-145.000		
4	Слама 9580	0	200.000	200.000		200.000	
	У К У П Н О:				**-145.000**	**90.424**	**-54.576**

Књижење трошкова материјала и промене вредности залиха учинака:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
14)	Трошкови материјала за израду	511	354.146	
	Трошкови материјала осталог	512	74.000	
	Набавка материјала	510		428.146
	За трошкове по извештају			
14а)	Набавка материјала	510	428.146	
	Материјал	101		354.146
	Резервни делови	103		74.000
	Промене вредности залиха материјала			
	Смањење вредности залиха	631	54.576	
	Недовршена производња	110	90.424	
15)	Готови производи	120		145.000
	Промене вредности залиха учинака			
	ЗБИР ДНЕВНИКА (0 до 21):		**7.555.189**	**7.555.189**

ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ:

50-58 Редовни расходи (без конта 510)

3)	277.600	825.146	(16
3а)	48.400		
5)	32.000		
6)	21.000		
7)	18.000		
14)	428.146		
Σ	825.146		

710 - Резултат редовних расхода и прихода

(16	825.146	970.355	(16
16а)	145.208		

60-68 Редовни приходи

(16	970.355	180.000	(2
		844.931	(13
		(54576)	(15
		970.355	Σ

59- Губитак пословања које се обуставља

711 - Резултат послов-ања које се обуставља

69- Добитак послова-ња које се обуставља

712 - Пренос укупног резулт.

16б)	145.208	145.208	16а)

720- Бруто добит или губитак

16в)	145.208	145.208	16б)

481 *Обавезе за порез из резултата*

	19.000 (8

721 - Порески расход периода

(8	*19.000*	19.000	16в)

341 Нераспоређени добитак текуће године

126.208	16г)

724 - Пренос нето добити или губитка

16г)	126.208	126.208	16в)

351 Губитак текуће године

Пример са решењем *бр. 2*:

Пољопривредно предузеће АД "Банат" бави се производњом **кукуруза** и **млека**. На почетку обрачунског периода има следеће залихе:

- Недовршена производња кукуруза у вредности од 520.000 динара, у чему је вредност основног материјала 310.000 динара.
- кабасте сточне хране по планској вредности од 840.000 динара, одступање од планских цена је 10% позитивно;
- помоћног материјала по планској набавној вредности од 140.000 динара, стварна вредност материјала је 162.000 динара.
- 12 тона готових производа јечма по фер вредности од 180.000 динара.

Предузеће залихе материјала евидентира у **погонском** књиговодству. Прокњижити преузимање почетних залиха у погонско књиговодство, а потом и пословне промене које су настале у току обрачунског периода. Све промене књижити кроз дневник, а само промене из класе 9 и на " Т " контима.

1) Утрошено је кабасте сточне хране у вредности од 520.000 динара.
2) За исхрану крава је утрошено 6 тона јечма.
3) Обрачуната је амортизација лаких трактора у износу од 71.000 динара, машина у радионици 36.000 динара, управне зграду 55.000 динара и опреме за мужу крава 27.000 динара.
4) Издато је помоћног материјала за потребе производње кукуруза 45.000 динара, млека 28.000 динара, радионице 24.000 динара и заједничке службе сточарства 20.000 динара.
5) Предузеће је добило фактуру за закуп штанда на Новосадском сајму, на износ од 38.000 динара, плус ПДВ по општој стопи. Плаћено је меницом номиналне вредности 55.000 динара (разлика је камата). По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
6) Унапред је уплаћена за период од октобра текуће до марта следеће године претплата на стручни часопис „Фармер“ у износу од 4.200 динара, на шта је зарачунат и ПДВ по посебној стопи. Извршити разграничење трошкова на крају текуће године.
7) Предузеће је по фактури осигуравајућег друштва платило трошкове осигурања следеће имовине: трактори 9.000 динара, краве 34.000 динара и путнички аутомобили 8.000.
8) Пописом је утврђен мањак једне тоне јечма (почетне залихе). Мањак подлеже обрачуну ПДВ-а по посебној стопи.

---

9) На основу радних налога утврђено је да је радионица радила за потребе трактора 100 часова, управе 20 часова и производње млека 35 часова.
10) Рад трактора се односи на производњу кукуруза 150 норма часова и на производњу млека 100 норма часова.
11) Извршити расподелу и књижење општих трошкова гране и управе. (С обзиром да се у задатку појављују само општи трошкови гране сточарства, није неопходно вршити њихову расподелу већ само књижење на терет производње млека).
12) Обрачуном су утврђени следећи резултати у производњи млека:

	ОСТВАРЕНИ РЗУЛТАТИ	Укупна производња	Фер (тржишна) цена	Вредност производње
1	Млеко (l)	42.400	30,00	1.272.000
2	Телад (kg)	310	240,0	74.400
3	Прираст (kg)	230	160,0	36.800
4	Стајњак (t)	68	900,0	61.200
	УКУПНА ВРЕДНОСТ ПРОИЗВОДЊЕ (1 до 4)			1.444.400
	УКУПНИ ТРОШКОВИ (Σ Дуг 9340)			xxxx

*Постоји могућност да се на тесту (због једноставности) не појаве сви производи из претходне табеле, већ само неки (на пример, само млеко и телад, или млеко и стајњак).

Применити «нови метод» за раздвајање укупне цене коштања. Сви производи се евидентирају по фер (тржишној) вредности из табеле. Прокњижити завршетак производње уз претпоставку да је са производима поступљено на следећи начин:

- Сва количина млека је намењена продаји, односно запримљена на готове производе (96);
- Сва телад су преведена у тов;
- Вредност прираста је редовно прокњижена;
- Стајњак се користи за сопствене потребе (није било промена).

13) Продата је сва количина млека за 1.380.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по стопи од 10%.

14) Саставити извештај о трошковима материјала и извршити потребна књижења.

15) Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и извршити потребна књижења (Претпоставка је да „производња кукуруза“ није завршена, због комплетности примера. „Производњу товне јунади“, која је отворена у промени *12,* занемарити при састављању овог извештаја).

16) Утврдити финансијски резултат књиговодственом методом, само на «Т» контима.

РЕШЕЊЕ:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
Сдо)	Производња кукуруза	9301	520.000	
	Материјал - основни	9100	840.000	
	Помоћни материјал	9101	140.000	
	Одступање од ПЦ помоћног материјала	91071	22.000	
	Готови производи - јечам	9607	180.000	
	Одступање од ПЦ основног материјала	91070		84.000
	Рачун за преузимање залиха	900		1.618.000
	Преузимање почетних залиха			
1)	Производња млека	9340	520.000	
	Материјал основни	9100		520.000
	Издато у производњу			
	Одступање 10% позитивно (52.000 дин.)			
	Одступање од ПЦ основног материјала	9107	52.000	
1а)	Производња млека	9340		52.000
	За одступање од ПЦ материјала			
	180.000 дин/12 t=1.500 дин/t x 6 t = 90.000 дин			
2)	Полупроизводи- јечам зрно	9587	90.000	
	Готови производи-јечам зрно	9607		90.000
	Прекњижено на полупроизводе			
2а)	Производња млека	9340	90.000	
	Полупроизводи- јечам зрно	9587		90.000

	За издате полупроизводе			
3)	Трошкови амортизације	540	189.000	
	Исправка вредн. постојења и опреме	0294		134.000
	Исправка вредности грађев. објеката	0292		55.000
	За обрачунату амортизацију			
3а)	Трактори - лаки	9222	71.000	
	Производња млека - краве	9340	27.000	
	Радионица	9240	36.000	
	ОТ управе	9420	55.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		189.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
4)	Производња кукуруза	9301	45.000	
	Производња млека	9340	28.000	
	ОТ сточарства	9411	20.000	
	Помоћни материјал	9101		93.000
	За утрошени помоћни материјал			
	% одступања = Сдо9107 / Дуг9100 =			
	22.000 / 140.000 = **15,71%**			
	15,71% x 45.000 = 7.071 дин.			
	15,71% x 28.000 = 4.400 дин.			
	15,71% x 20.000 = 3.140 дин.			
	Свега: 14.614 дин.			
4а)	Производња кукуруза	9301	7.071	
	Производња млека	9340	4.400	
	ОТ сточарства	9411	3.143	
	Одступање од ПЦ помоћног материјала	91071		14.614
	За утрошени помоћни материјал			
5)	Трошкови сајмова	534	38.000	
	ПДВ у примљеним фактурама- 20%	270	7.600	
	Добављачи у земљи	435		45.600
	За услуге закупа штанда			
5а)	ОТ управе	9420	38.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		38.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
5б)	Добављачи у земљи	435	45.600	
	Исправка вредн. менице за камату	4392	9.400	
	Обавезе по издатим меницама	4391		55.000
	Плаћање путем менице			
5в)	Обавезе по издатим меницама	4391	55.000	
	Текући рачун	241		55.000
	За исплаћену меницу, извод бр...			
5г)	Расходи камата	562	9.400	
	Исправка вредн. менице за камату	4392		9.400
	За обрачунате расходе камата			
6)	Унапред плаћени трошкови	280	4.200	
	ПДВ у примљеним фактурама- општа стопа	270	840	
	Добављачи у земљи	435		5.040
	За обрачунате трошкове закупнине			
6а)	Добављачи у земљи	435	5.040	
	Текући рачун	241		5.040
	За плаћене трошкове закупнине			
6б)	Трошкови закупнине	533	2.100	
	Унапред плаћени трошкови	280		2.100
	Разграничење трошкова			
6в)	Општи трошкови сточарства	941	2.100	
	Рачун за преузимање трошкова	902		2.100
	Пренос трошкова на МТ			

7)	Трошкови премија осигурања	552	60.000	
	Добављачи у земљи	435		60.000
	За трошкове осигурања			
7а)	Добављачи у земљи	435	60.000	
	Текући рачун	241		60.000
	Исплата обавеза по изводу бр..			
7б)	Трактори - лаки	9222	9.000	
	Производња млека - краве	9340	34.000	
	ОТ управе	9420	17.000	
	Рачун за преузимање трошкова	902		60.000
	Пренос трошкова у погонско књигов.			
8)	Отписи, мањкови и вишкови учинака	983	1.500	
	Готови производи-јечам зрно	9607		1.500
	За мањак готових производа			
8а)	Мањкови	574	150	
	Обавезе за ПДВ - посебна стопа	471		150
	За обрачунати ПДВ на мањак			

ГЛАВНА КЊИГА ПОГОНСКОГ КЊИГОВОДСТВА:

900- Рачун за преруз. залиха

	1.618.000	Сдо	

9100- Основни материјал

Сдо	840.000	520.000	(1

9101- Помоћни материјал

Сдо	140.000	93.000	4)

902- Рачун за преуз. трошкова

	189.000	3а)
	38.000	5а)
	2.100	6ц)
	60.000	7б)
	289.100	

91070- Одступања од ПЦ основног материјала

1а)	52.000	84.000	Сдо

91071- Одступања од ПЦ помоћног материјала

Сдо	22.000	14.614	4а)

9222- Трактори лаки

3а)	71.000	103.226	10)
7б)	9.000		
9)	23.226		
Σ	103.226		

9240- Радионица

3а)	36.000	36.000	9)
Σ	36.000		

9411-ОТ сточарства

4)	20.000	61.143	11)
4а)	3.143		
5а)	38.000		
Σ	61.143		

9340- П-ња млека

1)	520.000	815.027	12)
1а)	(52000)		
2а)	90.000		
3а)	27.000		
4)	28.000		
4а)	4.400		
7б)	34.000		
	651.400		
9)	8.129		
10)	61.935		
11)	61.143		
11а)	32.419		
Σ	815.027	815.027	

9301- П-ња кукуруза

Сдо	520.000		
4)	45.000		
4а)	7.071		
	572.071		
10)	41.290		
11а)	46.326		
Σ	659.688		

9420- ОТ Управе

3а)	55.000	78.745	11а)
6ц)	2.100		
7б)	17.000		
9)	4.645		
Σ	78.745		

9640- Производи- млеко

12)	1.272.000	1.272.000	13a)

9607- Јечам зрно

Сдо)	180.000	90.000	(2
		1.500	(8

9587- Полупроиз.-јечам зрно

2)	90.000	90.000	2a)

9344-П-ња товних јунади

12)	74.400		

9582 - Полупроизводи-стајњак

12)	61.200		

983- Отписи, мањкови, вишкови учинака

8)	1500		

980-Трошкови продатих производа

12)	36.800		
13a)	1.272.000		

9894-Други приходи -млеко

		629.373	12)

РАСПОДЕЛА ПОМОЋНИХ И ОПШТИХ ТРОШКОВА:

Примаоци услуга (МТ)	Часови рада	Трошкови радионице **(9240)**	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Трактори лаки - 9222	100		232,258	23.226
ОТ управе - 9420	20		232,258	4.645
Производња млека - 9340	35		232,258	8.129
У к у п н о:	155	36.000		**36.000**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{Трошкови радионице}}{\text{Збир часова рада}} = \frac{36.000}{155} = \mathbf{232,258}$$

Примаоци услуга (МТ)	Норма часови	Трошкови трактора **(922)**	Дин / н.ч.	Распоред трошкова
1	2	3	4= Σ3 /Σ2	5= 4 x 2
Кукуруз - 9301	150		412,903	61.935
Производња млека - 9340	100		412,903	41.290
У к у п н о:	250	103.226		**103.226**

$$\text{Цена коштања 1 н.ч.} = \frac{\text{Трошкови трактора}}{\text{Збир норма часова}} = \frac{103.226}{250} = \mathbf{412,903}$$

ОТ управе: **78.745 д.** Примаоци (МТ)	Директни трошкови	Трошкови основног материјала	Разлика	Коефи-цијент	Распоред трошкова
1	2	3	4= 2-3	5= ОТ / Σ4	6= 4 x 5
Млеко - 9340	651.400	468.000	183.400	0,1768	32.419
Кукуруз - 9301	572.071	310.000	262.071	0,1768	46.326
У к у п н о:	1.223.471	778.000	445.471		**78.745**

$$\text{Коефицијент} = \frac{\text{ОТ управе}}{\Sigma \text{ Дирек. трош. - } \Sigma \text{ Основ. матер.}} = \frac{78.745}{445.471} = \mathbf{0,1768}$$

Књижење расподеле индиректних трошкова:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
9)	Трактори	922	23.226	
	ОТ управе	9420	4.645	
	Производња млека - краве	9340	8.129	
	Радионица	9240		36.000
	Расподела трошкова радионице			
10)	Производња кукуруза	9301	61.935	
	Производња млека - краве	9340	41.290	
	Трактори	922		103.226
	Расподела трошкова трактора			
11)	Производња млека - краве	9340	61.143	
	ОТ биљне производње	9410		61.143
	Расподела ОТ сточарства			
11а)	Производња млека - краве	9340	32.419	
	Производња кукуруза	9301	46.326	
	ОТ управе	9420		78.745
	Расподела ОТ биљне производњење			

Ред. бр.	О П И С	ИЗНОС
1	Укупни трошкови производње (ΣДуг 9340)	815.027
2	Тржишна вредност стајњака	61.200
3	Остатак вредности (1-2)	753.827
4	Вредност главних производа *	1.383.200
5	*Коефицијент (3 / 4)*	**0,5450**

ПРОИЗВОДИ	Тржишна цена	Коефи-цијент	Цена коштања	Коли-чина	Укупни трошкови	Фер вредност	Разлика
1	2	3	4 = 3 x 2	5	6	7 (2 x 5)	8 (7 - 6)
- Млеко	30	0,5450	16,3	42.400	693.224	1.272.000	578.776
- Телад	240	0,5450	130,8	310	40.547	74.400	33.853
- Прираст	160	0,5450	87,2	230	20.056	36.800	16.744
- Стајњак	900	1,0000	900,0	68	61.200	61.200	0
				УКУПНО:	**815.027**	**1.444.400**	**629.373**

На писменом није неопходно састављати претходни обрачун производње, с обзиром да је, из разлога једноставности, у *промени 12* прокњижен само збирни износ разлике између фер вредности и укупне цене коштања (629.373 дин). У пракси се подразумева одвојено књижење за сваки појединачни производ.

Књижење завршетка производње:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
12)	Готови производи- млеко	9640	1.272.000	
	Производња товних јунади	9344	74.400	
	Трошкови продатих производа- *за прираст*	980	36.800	
	Полупроизводи-стајњак	9582	61.200	
	Производња млека	9340		815.027
	Други приходи- производња млека	9894		629.373
	Завршетак производње			

12а)	Основно стадо- краве	0323	36800	
	Приходи од активирања учинака	621		36800
	Књижење прираста у финан. књиговод.			
13)	Купци у земљи	204	1.518.000	
	Обавезе за ПДВ- посебна стопа	471		138.000
	Приходи од продаје производа	614		1.380.000
	За продате производе			
13а)	Трошкови продатих производа- *за млеко*	980	1.272.000	
	Готови производи- млеко	9640		1.272.000
	За издате производе са складишта			

ИЗВЕШТАЈИ О ТРОШКОВИМА МАТЕРИЈАЛА И ЗАЛИХАМА:

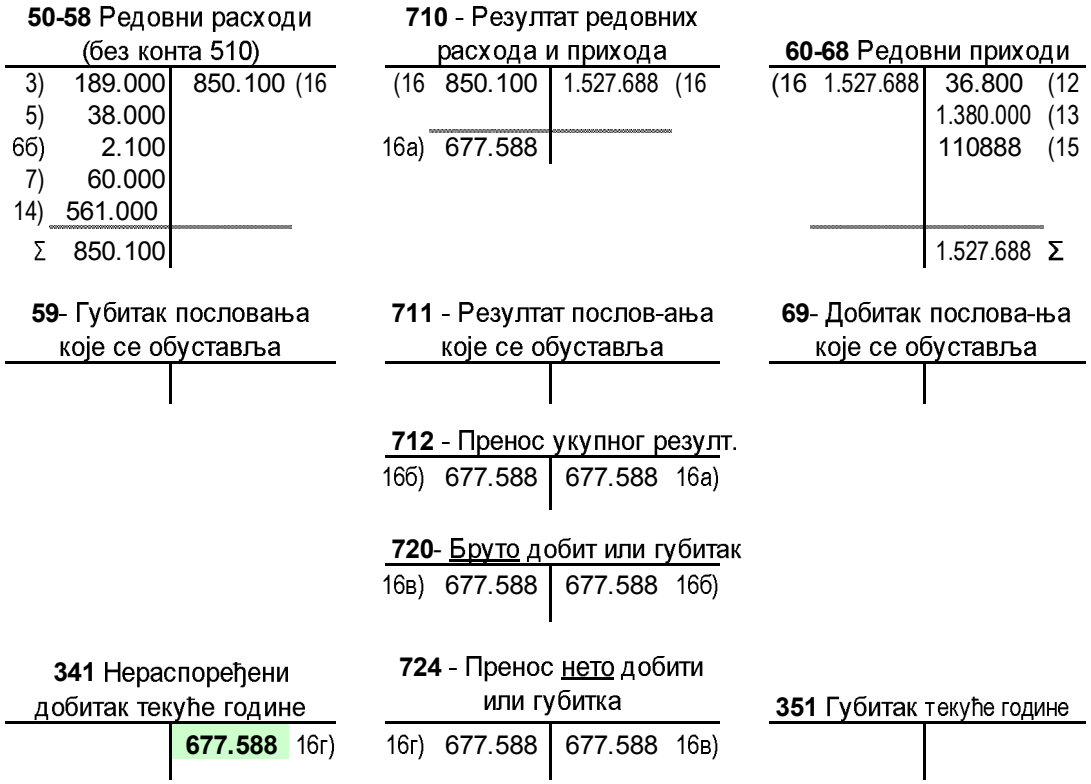
Ред. број	Врста материјала	Износ трошкова			На конто
		Планski	Одступања	Стварни	
	1	2	3	4= 2+3	
1	Основни материјал: 9100,	520.000	-52.000	468.000	511/510
2	Помоћни материјал: 9101,	93.000	14.614	93.000	511/510
	У к у п н о :	613.000	-37.386	**561.000**	

Ред. бр.	Враста залиха	С а л д о		Повећање / Смањење	Књижење на Кто:		
		Почетни	Крајњи		120	110	**630**/631
	1	2	3	4 (3-2)	5	6	7 (5+6)
1	П-ња кукуруза 9301	520.000	659.688	139.688		139.688	
2	Јечам зрно 9607	180.000	90.000	-90.000	-90.000		
3	Стајњак 9582	0	61.200	61.200		61.200	
	У К У П Н О:				**-90.000**	**200.888**	**110.888**

Књижење трошкова материјала и промене вредности залиха учинака:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
14)	Трошкови материјала за израду-*основни*	511	468.000	
	Трошкови материјала за израду- *помоћни*	511	93.000	
	Набавка материјала	510		561.000
	За трошкове по извештају			
14а)	Набавка материјала	510	561.000	
	Материјал - *основни*	1010		468.000
	Материјал - *помоћни*	1011		93.000
	Промене вредности залиха материјала			
15)	Недовршена производња	110	200.888	
	Готови производи	120		90.000
	Повећање вредности залиха	630		110.888
	Промене вредности залиха учинака			

ФИНАНСИЈСКИ РЕЗУЛТАТ:



Пример за самосталан рад *бр. 1*: *(други тест)*

Пољопривредно предузеће »Срем« бави се производњом **јабука и сунцокрета.** На почетку обрачунског периода има следеће залихе:

- недовршена производња сунцокрета 390.000 дин (у чему је вредност основног материјала 210.000 дин);
- 10 тона готових производи соје по фер цени од 32.000 дин/тони;
- НПК 15:15:0 по планској вредности од 850.000 дин (стварна вредност је 890.000 дин);
- помоћног материјала по планској вредности од 430.000 дин (одступање је 10% позитивно).

Прокњижити пренос залиха у погонско књиговодство на почетку обрачунског периода, а затим кроз дневник прокњижити задате пословне промене. Само у класи **9** отворити и потребна **"Т" конта**, финансијски резултат утврдити само помоћу **"Т" конта**. Залихе материјала се евидентирају у **погонском** књиговодству.

1) Обрачунате су зараде за месец октобар са следећим подацима:
   - Нето зараде..... 300.000
   - Порез на зараде 38.500
   - Доприноси на терет радника 71.700
   Свега: 410.200
   - Доприноси на терет послодавца 68.800
   Укупно: 479.000

Трошкови зарада се односе на производњу јабука 280.000 динара, производњу сунцокрета 90.000 динара, радионицу 70.600 динара и на управу 38.400 динара. Све обавезе су измирене, радници плату примају преко текућег рачуна.

2) Издато је НПК ђубрива за потребе производње јабука 610.000 динара и производње сунцокрета 180.000 динара.
3) Предузеће је извезло 5 тона залиха соје за 1.500 евра, што по курсу од 123 динара за 1 евро износи 184.500 динара. У моменту наплате курс евра је био 120 динара. Извршено је плаћање преко девизног рачун предузећа.
4) Предузеће је ангажовало тим стручњака са Пољопривредног факултета за израду стручног пројекта који се односи на унапређење биљне производње. По завршетку пројекта испостављена је фактура на износ од 130.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи.
5) Обрачунате су накнаде члановима управног одбора, при чему је нето износ 140.000 динара, а порези и доприноси 52.000 динара.
6) Издато је помоћног материјала за потребе производње јабука 250.000 дин, сунцокрета 35.000 дин, радионице 20.000 дин и трактора 40.000 дин.
7) Преузеће је од другог правног лица узело земљиште у закуп по цени од 330.000 динара. Ради се о вишегодишњем закупу, што значи да ће се земљиште користити за различите биљне производње.

---

8) На основу радних налога утврђено је да је радионица радила за потребе трактора 100 часова, ОТ управе 50 часова и ОТ биљне производње 40 часова. *(0,5 бодова)*
9) Рад трактора се односи на производњу јабука 430 часова и производњу сунцокрета 140 часова. *(0,5 бодова)*
10) Извршити расподелу и књижење општих трошкова гране и управе. *(1 бод)*
11) Завршена је производња јабука, при чему је остварена фер вредност рода прве класе јабука од 2.000.000 динара и друге класе од 300.000 динара. Применити „метод релације“ за раздвајање укупне цене коштања на поједине производе. *(1 бод)*
12) Продат је сав род јабука прве класе за 2.200.000 динара, ПДВ је 10%. Купац је платио меницом номиналног износа 2.500.000 динара. По истеку рока доспећа меница је наплаћена. *(1 бод)*
13) Саставити извештај о трошковима материјала и прокњижити. *(1 бод)*
14) Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и прокњижити (претпоставка је да производња сунцокрета није завршена). *(2 бода)*
15) Утврдити финансијски резултат, само на “Т” контима. *(2 бода)*

Пример за самосталан рад *бр. 2*: *(други тест)*

Пољопривредно предузеће »Дунав« бави се производњом **пшенице и млека.** На почетку обрачунског периода има следеће залихе:

- недовршена производња пшенице 490.000 дин (у чему је вредност основног материјала 320.000 дин);
- 16 тона готових производи кукуруза по фер цени од 14.000 дин/тони;
- НПК 15:15:15 по планској вредности од 340.000 дин (стварна вредност је 320.000 дин);
- сточне хране по планској вредности од 770.000 дин (одступање је 10% позитивно);

- помоћног материјала по планској вредности од 160.000 дин (стварна вредност је 230.000 дин).

Прокњижити пренос залиха у погонско књиговодство на почетку обрачунског периода, а затим кроз дневник прокњижити задате пословне промене. Само у класи **9** отворити и потребна **"Т" конта**, финансијски резултат утврдити само помоћу **"Т" конта**. Залихе материјала се евидентирају у **погонском** књиговодству.

16) Предузеће је обрачунало амортизацију која се односи на:
    - тракторе 62.000 динара,
    - опрему у радионици 41.000 дин,
    - улагања у развој 13.000 дин,
    - прикључне машине у ратарству 21.000 дин,
    - опрема за мужу 24.000 дин.
17) Издато је у производњу пшенице НПК ђубрива у вредности од 220.000 динара.
18) Издато је у производњу сточне хране у вредности од 610.000 динара.
19) Предузеће је продало 10 тона залиха кукуруза по цени од 16.000 дин/тони, плус ПДВ по посебној стопи. Купац је платио меницом која гласи на укупан износ од 215.000 динара (разлика је камата). По истеку рока доспећа меница је наплаћена.
20) Предузеће је унапред налатило закупнину за издато складиште за период од 01. јула 2016. год. до 30. јуна 2017. године у износу 120.000 дин, плус ПДВ по општој стопи. На крају 2017. год. извршено је разграничење прихода.
21) Предузећу је стигла фактура за жетву пшенице. Цена извршене услуге је 71.000 динара, на шта је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене чеком, који је по истеку рока доспећа наплаћен.
22) Издато је помоћног материјала за потребе производње пшенице 38.000 дин, млека 51.000 дин, радионице 29.000 дин и трактора 26.000 дин.
23) Пописом је констатован вишак две тоне кукуруза (ради се о почетним залихама кукуруза).

---

24) На основу радних налога утврђено је да је радионица радила за потребе трактора 200 часова, ОТ управе 70 часова и ОТ биљне производње 110 часова. *(0,5 бодова)*
25) Рад трактора се односи на производњу пшенице 230 часова и производњу млека 100 часова. *(0,5 бодова)*
26) Извршити расподелу и књижење општих трошкова (У оквиру ОТ Гране појављују се само општи трошкови биљне производње, али с обзиром да има само једна биљна производња није неопходно цртати табелу и правити обрачун већ само спровести књижење). *(1 бод)*
27) Завршена је производња пшенице, планска вредност сламе је 200.000 дин, применити «стари метод» за раздвајање укупне цене коштања. Зрно је ускладиштено по планској вредности која је за 10% мања од добијене стварне цене коштања. *(1 бод)*
28) Половина сламе је продата за 140.000 динара, ПДВ је 10%, а друга половина је издата у производњу млека. *(1 бод)*
29) Саставити извештај о трошковима материјала и прокњижити. *(1 бод)*
30) Саставити извештај о промени вредности залиха учинака и прокњижити (претпоставка је да производња млека није завршена). *(2 бода)*
31) Утврдити финансијски резултат, само на "Т" контима. *(2 бода)*

ЛИТЕРАТУРА

а) Књиге:

1. Андрић, Ј.: *Трошкови и калкулације у пољопривредној производњи*, Пољопривредни факултет, Земун - Београд, 1991.
2. Андрић, М., Крсмановић, Б., Јакшић, Д.: *Ревизија - теорија и пракса*, Економски факултет, Суботица, 2009.
3. Вукелић, Гордана: *Финансијско рачуноводство*, Београдска банкарска академија, Београд, 2008.
4. Вукоје, В.: Р*ачуноводство пољопривредних газдинстава*, практикум, Пољопривредни факултет Нови Сад, 2011.
5. Вукоје, В.: Финансијски положај предузећа из области пољопривреде и прехрамбене индустрије Војводине, Пољопривредни факултет Нови Сад, 2015.
6. Вукоје, В.: *Обрачун трошкова АВС методом у пољопривредним предузећима*, дисертација, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 2006.
7. Вукоје, В.: *Примена система обрачуна по стандардним трошковима у ратарској производњи*, магистарски рад, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 1999.
8. Gray, J., S., Needles, E., B.: *Finansijsko računovodstvo- opšti pristup*, (prevoda sa engleskog), Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Вања Luka, 2002.
9. Drury, C.: *Management and Cost Accounting*, 7th edition, International Thomson Business Press, London, 2008.
10. Дмитровић Шапоња, Љиљана, Петковић, Ђерђи, Јакшић, Д.: *Рачуноводство*, Економски факултет, Суботица, 2006.
11. Дмитровић Шапоња, Љиљана, Петковић, Ђерђи, Јакшић, Д.: *Рачуноводство-практикум*, Економски факултет, Суботица, 2007.
12. Жаркић-Јоксимовић, Невенка: *Управљачко рачуноводство- рачуноводство за менаџмент*, Факултет организационих наука, Београд, 1995.
13. Илић, Г., Радовановић, Р., Шкарић-Јовановић, Ката: *Рачуноводство И*, СРРС, Београд, 1995.
14. Илић, Г., Стевановић, Н., Стефановић, Р., Шкарић-Јовановић, К., Малинић, С., Станчић, П., Стојановић, Д.(1998): *Финансијско рачуноводство II*, СРРС, Београд.
15. Јовић, Даница, Мировић, Драгана, Поповић, Снежана, Радић, С.: *Збирка задатака из финансијског рачуноводства*, Четврто издање, Економски факултет, Београд, 2007.
16. Кисић, Д., Рекецки, Ј., Обреновић, Д.: *Основи рачуноводства и пољопривредно рачуноводство*, Савремена администрација, Београд, 1990.
17. Кисић, Д.: *Књиговодство трошкова*, Савремена администрација, Београд, 1997.
18. Ковачевић, М.: *Системи обрачуна трошкова*, Савремена администрација, Београд, 1982.
19. Крстић, Б., Јефтић, С., Арсеновић, Ђ.: *Књиговодство на сељачком газдинству као основа за унапређење менаџмента*, ИПН, Београд, 2005.
20. Крстић, Ј., Јездимировић, М., Ђукић, Т.: *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет, Ниш, 2008.
21. Крстић, Ј., Ђукић, Т.: *Збирка задатака из финансијског рачуноводства*, Економски факултет, Ниш, 2008.
22. Лисавац, С.: *Обрачун и анализа трошкова у пољопривреди*, Институт за економику пољопривреде, Београд, 1983.

23. Лисавац, С.: *Систем обрачуна и књижења трошкова и прихода у пољопривреди*, Књижевне новине, Београд, 1977.
24. Лисавац, С., Стевановић, Н., Церовић, П.: *Методологија обрачуна трошкова у ОУР агрокомплекса,* СРФРС, Београд, 1983.
25. Марко, Ј.: *Општи трошкови у нашим пољопривредним предузећима и методе њихове расподеле,* дисертација, Пољопривредни факултет, Нови Сад, 1968.
26. Марко, Ј., Јовановић, М. Тица, Н.: *Калкулације у пољопривреди*, Футура публикације, Нови Сад, 1998.
27. Михић, Д.: *Ревизија у пољопривреди*, Ауторско издање, Београд, 2004.
28. Мијатовић, Оливера: *Организација књиговодства*, СРРС, 1990.
29. Мијић, Ђ.: *Финансијска анализа пословања у агрокомплексу,* Пољопривредни факултет, Нови Сад, 1981.
30. Мијић, Ђ.: *Књиговодство – примењено књиговодство у пољопривреди (скрипта)*, Савез студената пољопривредног факултета Земун, 1973.
31. Николајевић, Т. Радмила: *Теорија и методологија рачуноводства,* Савремена администрација, Београд, 1978.
32. Петковић, Ђерђи: *Истраживање начина и метода за унапређивање рачуноводственог информационог система у агроиндустријском комплексу у функцији пословног одлучивања,* дисертација, Економски факултет, Суботица, 1993.
33. Петровић, З.: *Организациони и методолошки проблеми обрачуна трошкова*, магистарска теза, Економски факултет, Београд, 1991.
34. Петровић, З., Ракочевић, Ђ.: *Приручник за примену међународних стандарда*, ИПЦ, Београд, 2004.
35. Петровић, П., Митровић, С., Нешић, В., Стојановић, Р., Чанак, Ј., Савељић, Ђ., Младеновић, Д. (2015): : *Примена контног оквира за привредна друштва, задруге и предузетнике*, СРРС, Београд.
36. Ранковић, Ј.: *Теорија биланса*, Економски факултет, Београд, 1982.
37. Рекецки, Ј.: *Рачуноводство пољопривредних ОУР*, Економски факултет, Суботица, 1976.
38. Родић, Ј., Вукелић, Гордана, Андрић, М.: *Теорија, политика и анализа биланса*, Пољопривредни факултет, Земун - Београд, 2007.
39. Ryan Bob: *Finance and accounting for business*, Thomson Learning, First edition, 2004, London.
40. Савић, М., Шофранц Ш., Бунгин, Д.: *Предузетник- приручник о пословању и вођењу пословних књига предузетника*, СРРС, Београд, 2006.
41. Савић, М., Татић, И., Нешић, В., Стојановић, Р., Чанак, Ј., Килибарда, З., Вукадиновић, В. (2005): *Приручник за примену прописа о порезу на додатну вредност*, СРРС, Београд.
42. Стевановић, Н., Малинић, Д.: *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2003.
43. Стевановић Н., Леко, Вера, Жаркић-Јоксимовић, Невенка, Малинић, С., Новићевић, Б.: *Управљачко рачуноводство I,* СРРС, Београд, 1996.
44. Татић, И., Петровић, П., Митровић-Вучетић, С., Нешић, В., Чанак, Ј., Стојановић, Р., Турановић, В., Ђорђевић, Н., Шофранац, Ш. (2010): *Рачуноводство привредних друштава - Приручник за примену контног оквира у складу са МСФИ*, СРРС, Београд.
45. Horngren, C., Foster, G., Datar, S.: *Cost accounting – a menageral emphasis*, 10th edition, Prentice Hall, Nj, 2000.

46. Horngren, H.: *Financial Accounting,* 6th edition, Pearson Education in South Asia, New Delhi, 2006.
47. Црнобрња, Јелена: *Рачуноводство*, Пољопривредни факултет Земун- Београд, 1999.
48. Шкарић-Јовановић Ката, Радовановић, Р.: *Финансијско рачуноводство, Економски факултет*, Београд, 2007.
49. Young, D. W.: *Financial & Management Accounting*, Boston University, College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati Ohio, 1994.
50. Warren, C., Reeve, J., Duchac, J.: Financial Accounting, Thomson Higher education, Mason, USA.
51. Wild, J., Larson, K., Chiappetta, Barbara: *Fundamental Accounting Principles*, 18th edition, McGraw-Hill Irvin, New York, 2007.

б) Чланци у часописима и зборницима:

52. Вукоје, В.: *Основне детерминанте рачуноводства трошкова у пољопривредним предузећима*, Ароекономика, бр. 41-42, стр. 95-105, 2009.
53. Малинић, Д.: *Циљеви калкулације и Биланс успеха у контексту нове рачуноводствене регулативе*, Књиговодство бр. 3/97, СРРС, Београд, 1997.
54. Обреновић, Д., Вукоје, В.: *Класификација трошкова и њен значај за утврђивање цене коштања у пољопривреди*, Зборник радова, Друштво аграрних економиста Југославије, Београд, 1996.
55. Петковић, Ђерђи: *МРС 41 –Пољопривреда*, Примена МРС, III семинар Златибор, СРРС, Београд, 2002.
56. Петковић, Ђерђи: Р*ачуноводство у функцији стратешког менаџмента трошкова*, Анали Економског факултета, Суботица, 1999. стр. 375-381.
57. Родић, Ј.: *Раздвајање трошкова на трошкове производа и трошкове периода*, Рачуноводство 3-4/2003, СРРС, Београд, 2003.
58. Татић, И.: *Вредновање имовине и капитала*, Рачуноводствена пракса, бр. 2-3/ 2006, стр. 37-84.
59. Чанак, Ј.: *Биолошка средства и пољопривредни производи*, Рачуноводствена пракса, бр. 2-3/2010, стр. 130-140.

в) Остало:

60. *Закон о рачуноводству*, Сл. гласник РС, бр. 62/2013.
61. *Закон о ревизији,* Сл. гласник РС, бр. 62/2013.
62. *Правилник о контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике,* Сл. гласник РС, бр. 59/2014.
63. *Зборници радова са симпозијума,* у организацији СРРС.
64. *Лексикон рачуноводствених и пословних финансија*, Савремена администрација, Београд, 1983.
65. *Међународни рачуноводствени стандарди,* Комитет за међународне рачуноводствене стандарде (превод), СРРС.
66. *Рачуноводство,* часопис за рачуноводство, ревизију и пословне финансије, СРРС, Београд.
67. *Рачуноводствена пракса,* приручник за рачуноводство и пословне финансије, СРРС, Београд.

V) СПИСАК ТАБЕЛА И ШЕМА

1) Списака табела:

Табела 1.	*Биланс стања по принципу ликвидности*	8
Табела 2.	*Биланс стања по принципу функционалности*	11
Табела 3.	*Обрт стада за период ____ године „Краве“*	39
Табела 4.	*Обрт стада за период ____ године „Јунице 12-24 месеци“*	40
Табела 5.	*Калкулација набавке материјала*	47
Табела 6.	*Извод из годишњег обрачуна амортизације*	111
Табела 7.	*Расподела трошкова радионице*	121
Табела 8.	*Калкулација трошкова средњих трактора*	123
Табела 8а.	*Расподела трошкова средњих трактора*	124
Табела 8б.	*Расподела трошкова тешких трактора*	124
Табела 9.	*Калкулација трошкова комбајна универзалних*	125
Табела 10.	*Расподела трошкова комбајна*	126
Табела 11.	*Калкулација трошкова система за наводњавање*	127
Табела 12.	*Расподела трошкова система за наводњавање*	128
Табела 13.	*Калкулација општих трошкова биљне производње*	131
Табела 14.	*Расподела ОТ биљне производње*	133
Табела 15.	*Расподела ОТ сточарства*	134
Табела 16.	*Калкулација општих трошкова управе*	134
Табела 17.	*Расподела ОТ управе*	135
Табела 18.	*Погонски обрачунски лист (ПОЛ)*	138
Табела 19.	*Калкулација производње пшенице – класична форма*	140
Табела 20.	*Калкулација производње пшенице – по операцијама*	141
Табела 21.	*Утврђивање цене коштања “старим методом“*	143
Табела 22.	*Утврђивање цене коштања “методом релације“*	144
Табела 23.	*Утврђивање цене коштања млека “новим методом“*	145
Табела 24.	*Извештај о трошковима материјала*	160
Табела 24.	*Трошкови материјала предузећа „Аграр“- извештај*	162
Табела 26.	*Извештај о промени вредности залиха учинака*	164
Табела 27.	*Варијанте утврђивања финансијског резултата*	168
Табела 26.	*Прометни лист*	176
Табела 30.	*Почетно стање на рачунима финансијског књиговодства*	190
Табела 31.	*Закључни лист*	196
Табела 32.	*Биланс успеха предузећа „Аграр“*	198
Табела 33.	*Биланс стања предузећа „Аграр“*	199

2) Списака шема:

Шема 1.	*Груписање билансних позиција по принципу ликвидности*	6
Шема 2.	*Груписање билансних позиција по принципу функционалност*	9
Шема 3.	*Изградња и куповина основних средстава са монтажом*	25
Шема 4.	*Набавка материјала по стварним ценама - у финансијском књиговодству*	47
Шема 5.	*Набавка материјала по стварним ценама- у погонском књиговодству*	51
Шема 6.	*Набавка материјала по планским ценама- у финансијском књиговодству*	55
Шема 7.	*Набавка материјала по планским ценама- у погонском књиговодству*	59
Шема 8.	*Наплата потраживања путем менице*	63
Шема 9.	*Места трошкова у пољопривреди*	75
Шема 9а.	*Фазе књижења трошкова у пољопривреди*	80
Шема 10.	*Функционисање обрачуна трошкова у пољопривреди*	82
Шема 11.	*Преузимање почетних залиха у погонско књиговодство*	83
Шема 12.	*Књижење примарних врста трошкова (прва фаза)*	87
Шема 12а.	*Пренос примарних трошкова на рачуне МТ (друга фаза)*	87
Шема 13.	*Књижење трошкова материјала по стварним ценама – у финансијском књиговодству*	89
Шема 14.	*Књижење трошкова материјала по стварним ценама - у погонском књиговодству*	92
Шема 15.	*Књижење трошкова материјала по планским ценама - у финансијском књиговодству*	94
Шема 16.	*Књижење трошкова материјала по планским ценама - у погонском књиговодству*	98
Шема 17.	*Књиговодствено обухватање трошкова зарада*	102
Шема 18.	*Књиговодствено обухватање трошкова производних услуга*	106
Шема 19.	*Књиговодствено обухватање трошкова амортизације*	111
Шема 20.	*Књиговодствено обухватање нематеријалних трошкова*	115
Шема 21.	*Расподела секундарних трошкова (трећа фаза)*	119
Шема 22.	*Књижење готових производа у погонском књиговодству*	146
Шема 23.	*Завршетак производње и продаја производа који се не складиште*	156
Шема 24.	*Методе утврђивања резултата предузећа*	167
Шема 25.	*Утврђивање позитивног финансијског резултата (добитка)*	168
Шема 26.	*Утврђивање губитка (варијанта I)*	169
Шема 27.	*Утврђивање губитка (варијанта II)*	170
Шема 28.	*Расподела добитка*	171

Извод из рецензија:

Практикум проф. др Вељка Вукоја под насловом „Рачуноводство пољопривредних предузећа“, на систематичан и разумљив начин приказује градиво из овог предмета, чиме студентима пружа заокружен наставни материјал и олакшава савладавање иначе доста компликоване материје пољопривредног рачуноводства. Практикум уважава савремениа научна и стручна достигнућа, као и актуелну професионалну и законску регулативу из области рачуноводства.

Поред великог броја појединачних примера, практикум садржи и комплетне примере обрачуна и књижења трошкова и резултата у пољопривреди, као и задатке за самосталан рад студената после сваке тематске целине. Акценат је стављен на решавање конкретних проблема обрачуна и књижења пословних догађаја у пољопривреди, као и на састављање рачуноводствених извештаја и утврђивање финансијског резултата. Све обрачуне и књижења прате методолошка објашњења са шематским илустрацијама. Овакав приступ је у складу са принципима Болоњске декларације, јер омогућава самостално припремање студената за вежбе и подстиче њихово активно учешће на часовима.

Нови Сад,
11.05.2017.

Др Недељко Тица, редовни професор
Пољопривредни факултет Нови Сад

***

Сматрам да ће практикум бити врло корисна литература за савладавање градива и припрему писменог дела испита из предмета „Рачуноводство пољопривредних предузећа“ за студенте Агроекономског смера. Посебан квалитет представља аналитички приступ аутора и свеобухватно покривање градива, односно применљивост обрађене материје, како за студенте тако и за све остале кориснике који се баве проблематиком пољопривредног рачуноводства.

На основу свега наведеног, позитивно оцењујем рукопис и са задовољством препоручујем објављивање овог практикума, како би се учинио доступним студентима и другим корисницима.

Суботица,
13.05.2017.

Др Ђерђи Петковић, редовни професор
Економски факултет Суботица

Биографија аутора:

Др Вељко П. ВУКОЈЕ, редовни професор, рођен је 26.09.1966. године у Билећи, где је завршио основну и средњу економску школу. На Пољопривредном факултету у Новом Саду дипломирао је 1993. године - смер Агроекономски. На истом факултету је је априла 1999. године одбранио магистарску тезу под насловом *«Примена система обрачуна по стандардним трошковима у ратарској производњи».* Докторску дисертацију под насловом *«Обрачун трошкова у пољопривредним предузећима АВС методом»* одбранио је у јануару 2006. године.

1995. године запошљава се као асистент на Пољопривредном факултету у Новом Саду, за ужу научну област Рачуноводство и економика пољопривредних газдинстава. У јуну 2006. године изабран је у звање доцента, 2011. године у звање ванредног професора и 2016. у звање редовног професора за ужу научну област Рачуноводство и економика пољопривредних газдинстава, на Пољопривредном факултету у Новом Саду. Изводи предавања на предметима Рачуноводство пољопривредних предузећа и Анализа пословања на основним студијама, као и наставу из одређених предмета на мастер и докторским студијама.

Самостално и у сарадњи са другим ауторима објавио је 97 научних и стручних радова, од чега су 5 радова на SCI листи и 5 радова категорије М24. Учествовао је у реализацији 5 научно-истраживачких пројеката Министарства за науку Републике Србије (тренутно је на једном руководилац економског модула) као и на 2 Темпус пројекта. Такође је руководилац дугорочног пројекта "Анализа производно-економских резултата пословања привредних субјеката из области пољопривреде и прехрамбене индустрије АП Војводине", који финансира Покрајински секретаријат за науку и технолошки развој (2016-2019). Као руководилац или члан пројектног тима учествовао је у реализацији 18 стручних истраживачких пројеката, углавном посвећених методолошко-апликативним проблемима из области рачуноводства, обрачуна и анализе трошкова у пољопривреди.

Аутор је монографије *"Финансијски положај предузећа из области пољопривреде и прехрамбене индустрије Војводине*", практикума из предмета „*Рачуноводство пољопривредних газдинстава*“, као и једног поглавља у монографији под називом „*Производно-економски показатељи на пољопривредним газдинствима“*. Такође је коаутор методологије и рачуноводственог софтвера за вођење „*Рачуноводства на породичним газдинствима*“. До сада је био ментор 1 дисертације, 5 мастер рада и 36 дипломских радова, а као члан комисије учествовао је у одбрани 2 магистарске тезе. У оквиру CEEPUS програма боравио је на стручном усавршавању на University of National and World Economy у Софији.

Чита, пише и говори енглески језик, а служи се и руским језиком. Активан је члан више стручних и научних асоцијација: Друштва аграрних економиста Србије, European Association of Agricultural Economists, Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Националног друштво за процесну технику и енергетику у пољопривреди. Такође је члан пројектног тима и Надзорног одбора за увођење FADN система у нашој земљи.