**Racunovodstvena funkcija u preduzecu**

**Racunovodstvo** se moze posmatrati kao funkcija u preduzecu, kao sistem, kao naucni metod kojim se kvalitativno obuhvataju ekonomske transakcije u cilju kontrole, analize i delovanja na ekonomske aktivnosti uopste. Racunovodstvena funkcija se sastoji u registrovanju, klasifikaciji, sumiranju i interpretaciji ekonomskih transakcija.

Racunovodstvo se moze **podeliti** na dve oblasti:

1. **Mikroracunovodstvo** – racunovodstvo preduzeca, poslovno racunovodstvo
2. **Makroracunovodstvo** – drustveno racunovodstvo

**Poslovno racunovodstvo** se odnosi na ekonomske transakcije u preduzecu i obuhvata ekonomske procese koji se mogu izraziti u novcu i to kao eksterne (nabavka i prodaja) tako i interne (proizvodnja).

**Drustveno racunovodstvo** se razvilo iz potrebe uvida u ekonomsku aktivnost zemlje i rezultate nacionalne privrede. Kao predmet ovog racunovodstva javljaju se agregati proizvodnje, drustveni proizvod i nacionalni dohodak.

**Delovi racunovodstva su:**

1. Knjigovodstvo
2. Racunovodstveno planiranje
3. Racunovodstveni nadzor
4. Racunovodstvenu analizu

**Knjigovodstvo** predstavlja dokumentovanu i strogo formalnu evidenciju svih nastalih individualiziranih poslovnih procesa koji zbog istrazivanja u novcanoj jedinici mere omogucavaju da se dobije slika o celokupnom poslovanju. Zasnovano je na potpunom sakupljanju i hronoloskom i stvarnom sredjivanju podataka.

Racunovodstvo je siri pojam od **knjigovodstva**, odnosno knjigovodstvo je deo racunovodstva.

**Sinteticko knjigovodstvo** je poznato pod nazivom **finansijsko knjigovodstvo**. Ono sinhronizuje rad celog knjigovodstva i pruza sve vaznije podatke o poslovanju preduzeca. Zbog toga se finansijsko knjigovodstvo naziva i **glavno** ili **centaralno knjigovodstvo**.

Pri tome vazno je naglasiti da se knjizenje u finansijskom knjigovodstvu vrsi uglavnom sumirano i to obicno posle detaljnog knjizenja u analitickim knjigovodstvima, kao i to da se radi o evidencijama iskljucivo u vrednosnim pokazateljima.

**Analiticko knjigovodstvo**, odnosno analiticka knjigovodstva vode evidencije o pojedinim delovima sredstava i izvora sredstava, prihoda i rashoda u naturalnim i vrednosnim pokazateljima.

**Razlike izmedju finansijskog i upravljackog racunovodstva**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **KARAKTERISTIKE** | **Finansijsko racunovodstvo** | **Upravljacko racunovodstvo** |
| **Korisnici** | Bavi se pruzanjem finansijskih informacija spoljnim korisnicima kao sto su: vlasnici, kreditori, specijalizovane agencije. | Bavi se pruzanjem informacija koje trazi menadzment preduzeca, a za potrebe: planiranja, donosenja odluka, kontrole poslovanja u preduzecu. |
| **Pravila (principi)** | Primena odredjenih, opste prihvcenih principa je neophodna da bi se osigurala objektivnost u prosledjivanju finansijskih informacija spoljnim korisnicima. | Primena opste prihvacenih principa nije vazna, zato sto su korisnici finansijskih informacija zapravo oni koji odredjuju zahteve, ciljeve istih informacija. Troskovi prema prihodu najvazniji su principi u proizvodnji ovih informacija. |
| **Orijentacija** | Orjentacija u izvestavanju je prema dogadjajima koji su se desili u bliskoj proslosti (od poslednjeg izvestaja). Takodje spoljni korisnici mogu znati sta se deslio u finansijskoj aktivnosti preduzeca. | Orjentacija je prema anticipiranju(anticipirati-dobiti predstavu ili stvoriti sud o necemu unapred) i predvidjanju buducnosti, tako da menadzment preduzeca moze ove informacije da iskoristi za donosenje odluka o poslovanju preduzeca u nastajucem periodu. |

**Osnovni racunovodstveni principi**

**Osnovna racunovodstvena nacela:**

1. Jedinica racunovodstvenog obuhvatanja je uvek posebna zaokruzena celina. Ona predstavlja ili osnovni organizacioni oblik udruzivanja rada i sredstava ili iz njega izvedene organizacione oblike koji su takodje zaokruzene celine. Ovo je **nacelo zaokruzene celine**.
2. Trajanje delatnosti koja je predmet racunovodstvenog obuhvatanja nije po pravilu unapred utvrdjeno. Iz toga proizilazi da periodicni rezultati ukljucujuci i godisnji, imaju samo relativnu vrednost. Ovo je **nacelo neodredjenog trajanja delatnosti**.
3. Racunovodstvo obuhvata sve ekonomske kategorije stanja i procesa koji se mogu vrednosno iskazati, uzimajuci pri tome u obzir i naturalne jedinice mere kao dopunu vrednosnom izrazu. Ovo je **nacelo koriscenja vrednosnog izrazavanja**.
4. Pravovaljano i na propisan nacin sastavljen i proveren dokumenat u kome se vrednosno, a u odredjenim slucajevima i kolicinski iskazuje poslovni dogadjaj, ili odredjeno stanje, predstavlja osnovu i predmet racunovodstvenih podataka i informacija. Ovo je **nacelo dokumentarnosti**.
5. U racunovodstvu se pozitivni poslovni rezultati iskazuju tek kada su ocigledni i potvrdjeni. Negativni poslovni rezultati se iskazuju kada oni postaju moguci. Nije dopusteno prikrivanje negativnih poslovnih rezultata u previsoko vrednosnim sredstvima, niti u prenisko iskazanim oobavezama. Ovo je **nacelo opreznosti.**
6. Racunovodstvo treba da obradjuje podatke azurno i podnosi informacije u roku koji omogucuje blagovremeno donosenje poslovnih odluka u funkciji planiranja, pripreme, izvodjenja i nadzora. Ovo je **nacelo blagovremenosti**.

**Osnovne ekonomske kategorije u racunovodstvu preduzeca**

Osnovne ekonomske kategorije u racunovodstvu su:

* sredstva i obaveze prema izvorima sredstava
* prihodi i rashodi

**Sredstva i obaveze prema izvorima sredstava** su ekonomske kategorije koje su definisane prema njihovom stanju u odredjenom trenutku, a **prihodi i rashodi** su ekonomske kategorije koje su definisane prema njihovoj kumulativi u odredjenom razdoblju.

Pod **sredstvima** se podrazumevaju stvari, prava i novac kojim se raspolaze u jedinici racunovodstvenog obuhvatanja, kao i razgraniceni troskovi. Sredstva se izrazavaju vrednosno i ukoliko nemaju oblik novca, vrednuju se najvise u iznosu za koji se predpostavlja da se moze pretvoriti u novac neposredno ili posredno.

**Sredstva se dele na:**

1. **Osnovna sredstva** – stvari, prava i novac kao sredstva koja ucestvujuci u poslovnim procesima postepeno prenose svoju vrednost na poslovne ucesnike i vracaju se u prvobitno pojavni oblik, po pravilu, u razdoblju duzem od jedne godine, a i dugorocno razgraniceni troskovi. Izuzetak od toga cini zemljiste cija se vrednost ne prenosi
2. **Obrtna sredstva** – stvari, prava i novac kao sredstva koja se jednokratnom upotrebom trose u poslovnim procesima, odnosno prelaze iz jednog pojavnog oblika u drugi, prenoseci odjedanput svoju celokupnu vrednost, a i kratkorocno razgraniceni troskovi. Obrtna sredstva vracaju se u prvobitni oblik, po pravilu, u razdoblju kracem od jedne godine
3. **Sredstva rezervi**
4. **Sredstva zajednicke** **potrosnje** – stvari, prava i novac kao sredstva koja sluze zadovoljavanju zajednickih potreba radnika u jedinici racunovodstvenog obuhvatanja, a i razgraniceni troskovi u vezi sa tim sredstvima

Osnovna i obrtna sredstva sacinjavaju **poslovna sredstva u uzem smislu**. Sredstva ostalih namena mogu se po potrebi ukljucivati u **poslovna sredstva**.

Pod **izvorima sredstava** podrazumevaju se pravna i fizicka lica od kojih jedinica racunovodstvenog obuhvatanja pribavlja sredstva.

Sa gledista **roka dospeca** obaveze se prema izvorima sredstava dele na:

* Obaveze unapred neodredjenog roka dospeca
* Obaveze unapred odredjenog roka dospeca

Pod **prihodima** podrazumevaju se prodajne vrednosti onih poslovnih ucinaka (proizvoda i izvrsenih usluga), ukljucujuci iznose svih oblika dobijenih naknada, a i iznosa povecanja sredstava i smanjenja obaveza, kojima se povecava poslovni rezultat u odredjenom razdoblju.

Pod **rashodima** se podrazumevaju troskovi prodajnih poslovnih ucinaka (proizvoda i izvrsenih usluga) ukljucujuci iznose svih oblika datih nekalkulativnih naknada, a i iznosi svakog smanjenja sredstava i povecanja obaveza prema izvorima sredstava i povecanje obaveza prema izvorima sredstava kojima se terete prihodi u odredjenom razdoblju.

Pri tome se pod **troskovima** podrazumevaju cenovno izrazeni utrosci elemenata poslovnog procesa u stvaranju proizvoda ili pruzanju usluga kao poslovnih ucinaka.

**Stvari**

**Stvari** se mogu pojavljivati u okviru:

* Osnovnih sredstava
* Obrtnih sredstava
* Sredstava zajednicke potrosnje

**Osnovna sredstva u obliku stvari**

**Osnovna sredstva u obliku** **stvari** obuhvataju:

* Zemljiste
* Gradjevine
* Opremu
* Sume i dugogodisnje zasade
* Osnovno stado
* Zalihe investicionog materijala namenjenog za ugradjivanje u druge stvari iz osnovnih sredstava, ako imaju privredni znacaj za jedinicu racunovodstvenog obuhvatanja

**Gradjevine obuhvataju:**

* Objekte visoke gradnje
* Niske gradnje
* Hidrogradnje
* Druge radove gradjevinskog karaktera

Pod **opremom** se podrazumevaju:

* Masine
* Uredjaji i postrojenja
* Sredstva transporta i veze
* Laboratorijska oprema
* Instrument i i alati
* Inventar i namestaj i druga oprema

**Sume** kao osnovna sredstva obuhvataju:

* Sumske pojaseve
* Ukrasne zasade
* Plantazne sume
* Prirodne sume

**Dugogodisnji zasadi** kao osnovna sredstva imaju bioloski vek trajanja duzi od godine dana i obuhvataju vocnjake, vinograde i druge dugogodisnje zasade.

**Osnovno stado** obuhvata svu stoku osim one koja je u tovu.

**Osnovna sredstva u obliku stvari** mogu biti:

1. **Osnovna sredstva u upotrebi** su stvari sposobne za upotrebu bez obzira da li se stvarno koriste u jedinici racunovodstvenog obuhvatanja, a mogu biti u okviru svih vrsta osnovnih sredstava sa izuzetkom zaliha investicionog materijala
2. **Osnovna sredstva u pripremi** su stvari koje su u fazi osposobljavanja za upotrebu i za koje se osnovano ocekuje da ce biti osposobljena za upotrebu. Te stvari obuhvataju zalihe investicionog materijala i druge stvari koje su u procesu osposobljavanja
3. **Osnovna sredstva van upotrebe** su stvari bez pretpostavke koriscenja i time racunovodstvenog obuhvatanja

**Nabavnu vrednost osnovnog sredstva** predstavlja ulaganje potrebno za njegovo pribavljanje i uvodjenje u upotrebu. Sastoji se iz fakturne cene sredstava uvecane za eventualne dazbine, troskove prevoza i montaze, kao i ostale neophodne troskove.

**Ispravka vrednosti osnovnog sredstva** je onaj deo nabavne vrednosti koji je vec napustio prvobitan oblik tog osnovnog sredstva. Po pravilu nabavna vrednost napusta prvobitan oblik osnovnog sredstva obracunom amortizacije.

**Likvidaciona vrednost** osnovnog sredstva je trzisna vrednost rashodovanog osnovnog sredstva umanjena za eventualne troskove njegovog rashodovanja.

**Amortizovanje** se vrsi vremenski ili funkcionalno. Pod **vremenskom amortizacijom** podrazumeva se obracunavanje amortizacije u odnosu na vreme trajanja upotrebe osnovnog sredstva, a pod **funkcionalnim amortizovanjem** osnovnog sredstva podrazumeva se obracunavanje amortizacije u odnosu na stvarno koriscenje osnovnog sredstva.

**Revalorizacija osnovnih sredstava** predstavlja uskladjivanje originalne vrednosti ranije stecenih osnovnih sredstava sa kretanjem cena u veku koriscenja osnovnog sredstva, ili uskladjivanje ispravke vrednosti, odnosno neotpisane vrednosti osnovnih sredstava zbog produzenja veka koriscenja. **Osnovicu za revalorizaciju** stvari iz osnovnih sredstava cine: vrednost, ispravka vrednosti i neotpisana vrednost osnovnog sredstva.

**Obrtna sredstva u obliku stvari**

**Obrtna sredstva u obliku stvari obuhvataju:**

1. **Materijal u sirem smislu** sacinjavaju: nabavljeni osnovni i pomocni materijal, poluproizvodi, delovi, gorivo, mazivo. Otpaci koji poticu iz rashodovanih stvari ili sopstvene proizvodnje smatraju se materijalom ako su namenjeni prodaji
2. **Sitan inventar u sirem smislu** sacinjavaju: alati, uredjaji i druga oprema koja ne ulazi u osnovna sredstva, zatim odvojiva povratna ambalaza kao i naknadno nabavljene autogume
3. **Nedovrsenu proizvodnju u sirem smislu** sacinjavaju: nedovrsena proizvodnja na proizvodnim radnim mestima, sopstveni poluproizvodi i delovi namenjeni daljoj proizvodnji, kao i otpaci koji su namenjeni daljoj upotrebi u proizvodnji
4. **Gotove proizvode i trgovinsku robu** – **Gotove proizvode** sacinjavaju proizvodi koji su sa aspekta jedinice racunovodstvenog obuhvatanja namenjeni neposrednoj prodaji ili ostvarenju zajednickog prihoda, a nalaze se jos u toj jedinici racunovodstvenog obuhvatanja. **Trgovinsku robu** sacinjavaju proizvodi koje je jedinica racunovodstvenog obuhvatanja nabavila i namenila prodaji.

**Obrtna sredstva u obliku stvari mogu biti:**

1. **Na zalihi** – Pod obrtnim sredstvima na zalihama se podrazumevaju stvari iz obrtnih sredstava na skladistu
2. **U pripremi** - Pod obrtnim sredstvima u pripremi u obliku stvari podrazumevaju se materijali i sitan inventor dati na obradu, dorado ili manipulaciju, kao i poluproizvodi i delovi namenjeni daljoj proizvodnji
3. **U upotrebi** – Pod obrtnim sredstvima u upotrebi podrazumeva se stanje proizvodnje u toku i sitan inventor u upotrebi
4. **Na putu** – Pod obrtnim sredstvima nap utu podrazumevaju se stvari kupljene od dobavljaca koje jos nisu prispele u jedinicu racunovodstvenog obuhvatanja kao i stvari koje su izasle iz skladista, a koje nije jos preuzeo kupac

Fakturna cena smanjuje se za odobrene popuste koji su navedeni u fakturi.

Materijal, sitan inventar i trgovinska roba na putu ka jedinici racunovodstvenog obuhvatanja vrednuje se po ocekivanim nabavnim cenama.

**Sredstva zajednicke potrosnje u obliku stvari**

Sredstva zajednicke potrosnje u obliku stvari obuhvataju istovrsne kategorije kao i osnovna sredstva, s tim sto su namenjena za zadovoljavanje potreba stanovanja, ishrane, odmora, rekreacije, kulture i drugih slicnih potreba zajednicke potrosnje. Sredstva zajednicke potrosnje obuhvataju i materijal i sitan inventar na zalihi i upotrebi, namenjen zajednickoj potrosnji. Sredstva zajednicke potrosnje u obliku stvari se ne amortizuju, iskazuju se u originalnoj ili revalorizovanoj vrednosti.

**Prava i razgraniceni troskovi**

Prava se mogu pojaviti u okviru osnovnih sredstava, obrtnih sredstava, sredstava rezervi, sredstava zajednicke potrosnje a i plasmana sredstava. Razgraniceni troskovi mogu se pojaviti u okviru osnovnih sredstava, obrtnih sredstava i sredstava zajednicke potrosnje.

**Osnovna sredstva u obliku prava i razgranicenih troskova**

Osnovna sredstva u obliku prava i razgranicenih troskova obuhvataju:

1. **Materijalna prava** – Pod materijalnim pravima podrazumevaju se prava na patent, licencu, model, zig, uzorak, koriscenje proizvodno-tehnicke dokumentacije, kao i prava u vezi sa osnovnim sredstvima koja pripadaju drugoj jedinici racunovodstvenog obuhvatanja, ako je data jedinica racunovodstvenog obuhvatanja zbog njih vezala sredstva na rok duzi od godinu dana
2. **Osnivacka ulaganja** – Pod osnivackim ulaganjima podrazumeva se razgraniceni trosak u vezi sa: studijama, istrazivanjima, otkupom i odstetama, investiciono-tehnickom dokumentacijom, skolovanjem kadrova, rezijom i drugim troskovima povezanim za izgradnju preduzeca
3. **Potrazivanja u vezi sa izgradnjom osnovnih sredstava** – Pod istrazivanjima u vezi sa izgradnjom osnovnih sredstava podrazumeva se potrazivanje za avanse po osnovu investicija i potrazivanje po osnovu zajednicke izgradnje osnovnih sredstava

**Obrtna sredstva u obliku prava i razgranicenih troskova**

Obrtna sredstva u obliku prava i razgranicenih troskova obuhvataju:

1. **Kratkorocne hartije od vrednosti** – Pod kratkorocnim hartijama od vrednosti podrazumevaju se primenjeni blagajnicki zapisi, cekovi i avalirane menice
2. **Tekuca potrazivanja** – Pod tekucim potrazivanjima javljaju se: tekuca potrazivanja od kupaca, tekuca potrazivanja iz zajednicke dobiti, tekuca potrazivanja po osnovu datih kredita koja dospevaju u roku od godinu dana i ostala tekuca potrazivanja. Tekuca potrazivanja se pojavljuju iz poslovnih odnosa sa drugim izvan jedinice racunovodstvenog obuhvatanja. To mogu biti poslovni odnosi izmedju jedinice racunovodstvenog obuhvatanja, a u okviru njihovog osnovnog oblika udruzivanja, ili van toga
3. **Neukalkulisane troskove** – Neukalkulisani troskovi su troskovi koji u datom obracunskom period nemaju konacnog nosioca i jos ne uticu na poslovni rezultat obracunskog razdoblja. Racunovodstveno se obuhvataju na aktivnim vremenskim razgranicenjima
4. **Nedospele rashode** – Pod neuspelim rashodima podrazumevaju se troskovi proizvoda date jedinice racunovodstveno obuhvatanja koji su je napustili u vidu ulaganja u sticanju zajednickog prihoda i koji su utroseni u sledecoj fazi procesa proizvodnje
5. **Nepokrivene akontacije iz naslova buduce dobiti**

Pod **potrazivanjima** podrazumevaju se prava koja su nastala po osnovu isporucenih poslovnih ucinaka ili isplate za koje jos nije primljena protivvrednost, kao i za preplacene obaveze. Potrazivanja za koja ne postoji verovatnoca naplate u odgovarajucem roku treba izdvojiti iz redovnih potrazivanja i posebno ih iskazati kao sumnjiva. Devizna potrazivanja treba iskazati u dinarima prema realnom kursu.

**Sredstva zajednicke potrosnje u obliku prava i razgranicenih troskova**

Sredstva u zajednicke potrosnje u obliku prava obuhvataju potrazivanja kao prelazni oblik ka sredstvima zajednicke potrosnje u obliku stvari, ili u obliku novca.

**Plasmani sredstava**

**Plasmani sredstava obuhvataju:**

1. Potrazivanja po osnovu kratkorocno datih kredita
2. Potrazivanja po osnovu dugorocno datih kredita
3. Potrazivanja po osnovu udruzenih, odnosno ulozenih sredstava sa drugim jedinicama racunovodstvenog obuhvaltanja
4. Ulozena sredstva u hartije od vrednosti (deonice, obveznice), odnosno u druga preduzeca

**Kratkorocni krediti** su dati po pravilu za rok do jedne godine. Racunovodstveno, kratkorocni krediti se obuhvataju u momentu kada su dati. **Dugorocni krediti** dati su po pravilu na duzi rok od godinu dana. Racunovodstveno, dugorocni krediti se obuhvataju tek kada su korisceni.

**Novac**

**Osnovna sredstva u obliku novca** su izdvojena novcana sredstva za investicije.

**Obrtna sredstva u obliku novca** obuhvataju:

1. Novac u blagajni
2. Novac na ziro racunu
3. Novac na prolaznom racunu u vezi sa naplatom zajednickog prihoda
4. Novac na deviznom racunu
5. Otvoreni akreditivi
6. Novac na izdvojenim racunima za tekuce potrebe

Devizna sredstva treba iskazati u dinarima prema realnom kursu, kao i u originalnoj stranoj valuti.

**Sredstva u rezervi u obliku novca** nalaze se na posebnom racunu a koriste se za dopunjavanje smanjenih obrtnih sredstava zbog gubitka, obezbedjenje od poslovnih rizika i obezbedjenja socijalne stabilnosti radnika. Sredstva zajednicke potrosnje u obliku novca nalaze se na posebnom racunu i koriste se za tekuce potrebe radnika, cime se smanjuje i fond zajednicke potrosnje.

**Obaveze prema izvorima sredstava**

**Trajni kapital** (sopstveni izvori) predstavljaju obaveze prema izvorima sredstava koje ne dospevaju dok preduzece posluje, kao i osnivacki ulozi na neodredjeni rok.

**Trajni kapital** cine:

* Nominalni kapital (drustveni kapital, deonicki kapital, trajni ulozi i inokosni kapital)
* Nenominalni kapital – reserve (zakonske, statutarne, slobodne reserve, nerasporedjena dobit iz ranijih godina) Nepokriveni gubitak predstavlja izspravku vrednosti trajnog kapitala.

**Fondovi**

**Fondovi** su, po pravilu, sacuvani deo dobiti u jedinici racunovodstvenog obuhvatanja, a formiraju se rasporedjivanjem dobiti, revalorizacijom i na druge nacine.

**Fond za druge poslovne namene** obrazuje se izdvajanjem iz dobiti za finansiranje namena od specificnog interesa za pojedine jedinice racunovodstvenog obuhvatanja, kao na primer, fond za naucni rad, fond rizika od zajednickog poslovanja.

**Fond zajednicke potrosnje** je izdvojeni deo za zadovoljenje potreba radnika. Zadovoljavanjem tih potreba fond se smanjuje, ili, pak, samo njegova sredstva menjaju novcani oblik u oblik stvari ili prava. Sastoji se iz dela fonda za osnovne namene i dela fonda za stambenu izgradnju.

**Nedospeli prihodi** mogu se pojavljivati samo ako od strane jedinice racunovodstvenog obuhvatanja ne postoji klasicna obaveza prema poruciocima za unapred primljene uplate, ili za neplacene fakturisane usluge za koje se placanje vrsi, bez obzira na vreme obavljanja odgovarajucih usluga. Do tada se racunovodstveno tretiraju kao deo pasivnih vremenskih razgranicenja.

**Nepokriveni prihodi** pojavljuju se u slucaju ako prodaja nije naplacena, ili pokrivena instrumentima placanja i ako zbog toga nisu uneseni u ukupan prihod datog razdoblja, dok se materijalni troskovi sa amortizacijom kao i ukalkulisani delovi dobti pokrivaju u razdoblju u kojem su njima povezani poslovni ucinci predate. Racunovodstveno se iskazuju na pasivnim vremenskim razgranicenjima.

**Unapred ukalkulisani troskovi** imaju svrhu da u narednom razdoblju ili razdobljima, pokriju stvarno nastale materijalne troskove koje zbog njihovog visokog iznosa ili po svojoj nameni treba rasporediti u vise razdoblja.

**Obaveze u uzem smislu** se mogu pojaviti kao:

* Obaveze tekucih poslovnih odnosa
* Obaveze iz osnove finansiranja od strane drugih

**Obaveze iz tekucih poslovnih odnosa** pojavljuju se u vezi sa kupovinom, primljenim avansima, ucescem u zajednickom prihodu ili zajednickoj dobiti, rasporedjivanjem dobiti, ali ne i u fondove, kao i u vezi sa obustavljenim porezima i doprinosima, drugim obustavama i na druge nacine. Obaveze iz tekucih poslovnih odnosa javljaju se po osnovu:

* Nabavke elemenata poslovnog procesa
* Izdatih menica
* Primljenih avansa od kupaca po kojima nisu izvrsene obaveze
* Obracuna drustvenih dazbina iz drugih razloga

**Obaveze iz osnova finansiranja od strane drugih** pojavljuju se kao:

* Obaveze po osnovu kratkorocno dobijenih kredita
* Obaveze po osnovu dugorocno dobijenih kredita
* Obaveze po osnovu ulozenih ili udruzenih sredstava drugih jedinica racunovodstvenog obuhvatanja

**Kratkorocni krediti** dobijeni su, po pravilu, na rok od jedne godine. Obaveze u obliku kratkorocno dobijenih kredita imaju, po pravilu dospelost odjedanput, a nije ih potrebno zameniti nekim trajnim obavezama prema izvorima sredstava. **Dugorocni krediti** dobijeni su, po pravilu, za rok trajanja kraci od godine dana. Obaveze u obliku dugorocno dobijenih kredita iskazane su tek kada je kredit vec iskoriscen, a ne samo odobren. Otplacene dugorocne kredite treba po pravilu zameniti nekim trajnim obavezama prema izvorima sredstava.

**Troskovi**

**Vrste troskova**

**Troskovi** se javljaju u vezi sa utroskom sredstava za rad, predmeta rada, usluga i radne snage. Oni se razlikuju od izdataka i od rashoda.

**Troskovi se dele na :**

* Troskove materijala
* Troskove usluga
* Amortizaciju
* Ostale troskove

Troskovi uticu i na pojavu gubitka. **Gubitak** se pojavljuje kada se prihodima ne pokrije bilo koji deo troskova koji se odnose na prodate poslovne ucinke. Ostvareni troskovi mogu obuhvatiti i odredjene primarne troskove, koji zatim preko razgranicavanja pokrivaju stvarno nastale troskove.

**Mesto i nosioci troskova**

**Mesto troskova** je funkcionalno, prostorno ili stvarno zaokruzena celina u okviru jedinice racunovodstvenog obuhvatanja u kojoj, ili u vezi sa kojom se u poslovanju pojavljuju troskovi koje je moguce rasporedjivati na pojedinacne nosioce i za koje postoji tacna odgovornost. Razlikuju se direktna i indirektna mesta troskova. Troskovi koji neposredno i iskljucivo terete pojedina mesta troskova su **direktni troskovi** tih mesta troskova, a troskovi koji se putem kljuca rasporedjuju na dva ili vise mesta su **indirektni troskovi** tih mesta troskova.

**Fiksni i varijabilni troksovi**

U racunovodstvu se troskovi obuhvataju analiticki, sa kratkorocnog aspekta, u pogledu reagovanja na promenu obima poslovanja, kao apsolutno fiksni, relativno fiksni i varijabilni.

**Redovni rashodi**

**Redovni rashodi** su vrednosti utrosenih materijalnih inputa, kao i vrednosti svih ostalih planiranih i angazovanih inputa.

**Vanredni rashodi**

**Vanredni rashodi** su izgubljene vrednosti koje se ne odnose na stvaranje proizvoda i usluga kao poslovnih ucinaka, oni nastaju vanrednim smanjenjem poslovnih sredstava, ili vanrednim povecanjem obaveza prema izvorima poslovnih sredstava.

**Redovni prihodi**

**Redovni prihodi** su vrednosti prodatih proizvoda, usluga, roba, materijala, i primljenih naknada u vezi sa plasmanom poslovnih sredstava, kao i ostale primenjene vrednosti koje uticu na poslovni rezultat u odredjenom obracunskom razdoblju.

**Prihodi od poslovnih sredstava** predstavljaju ucesce u poslovnom rezultatu, ili su nezavisni od njega. **Prihodi iz plasmana** **koji predstavljaju ucesce u poslovnom rezultatu**, su naknada za privredjivanje ulozenim sredstvima radi oostvarenja bruto dobiti ili dobiti (neto) iz zajednickog poslovanja. **Prihodi iz plasmana** **koji ne predstavljaju ucesce u poslovnom rezultatu** su kamate za date kredite, upisane zajmove, razne depozite, primljene menice za naplatu i ostale neplacene kamate ukoliko su realne.

**Vanredni prihodi**

**Vanredni prihodi** su stecene vrednosti pored redovnih prihoda u obracunskom razdoblju. Oni nastaju vanrednim povecanjem obrtnih sredstava, ili vanrednim smanjenjem obaveza prema izvorima poslovnih sredstava. Vanredni prihodi **ne mogu se pojaviti** u vezi sa osnovnim sredstvima, sredstvima rezervi, ili sredstvima zajednicke potrosnje jer se njihovo povecanje obracunava kao povecanje odgovarajucih fondova.

**Ukupni prihod**

**Ukupan prihod** jedinice racunovodstvenog obuhvatanja je jedinstvena velicina koja cini zbir svih njenih redovnih i vanrednih prihoda u odredjenom obracunskom razdoblju i rasporedjuje se kao celina.

**Poslovni rezultati i njihovi oblici**

**Bbruto dobit**

Najsiri oblik poslovnog rezultata je bruto dobit i ona predstavlja razliku izmedju ukupnog prihoda i ukupnog rashoda.

**BD = UP - UR**

BD – Bruto dobit

UP – Ukupni prihod

UR – Ukupni reshod

**Neto dobit**

Do neto dobiti preduzece dolazi kada od bruto dobiti oduzme, odnosno plati iznos obracunatih poreza i doprinosa (zakonske obaveze).

**ND = BD – ZO**

ND – Neto dobit

BD – Bruto dobit

ZO – Zakonske obaveze

**Ostvarena neto dobit** preduzeca moze se **raspodeliti** na deo za povecanje uloga, deo za naknade ulagacima (dividende), deo za reserve i na deo za plate.

**Gubitak**

Gubitak je nagativan poslovni rezultat koji nastaje kada je ukupan prihod preduzeca nedovoljan za pokrice njegovih ukupnih rashoda u obracunskom periodu.

**Gubitak: UR > UP**

**Dobitak: UR < UP**

UR – Ukupni reshod

UP – Ukupni prihod

Ukoliko preduzece ostvari **gubitak**, on se moze **pokriti** donacijom, otpisom potrazivanja poverilaca, smanjenjem nenominiranog kapitala (rezervi), smanjenjem sopstvenog kapitala.

**Knjigovodstveni sistem**

Pod knjigovodstvenim sistemom podrazumeva se skup svih osnovnih i jasno odredjenih nacela koja sacinjavaju jednu zasebnu organsku celinu, a na kojima se zasniva organizacija evidentiranja (belezenja) poslovnih promena unutar jedne predvidjene jedinice.

**Postoje sledeci knjigovodstveni sistemi:**

1. **Jednostavni sistem** (prosto knjigovodstvo)
2. **Dvojni sistem** (dvojno knjigovodstvo)
3. **Kameralisticki sistem** (budzetiranje)
4. **Konstatnni sistem** (mesavina dvojnog i kameralistickog knjigovodstva)

**Predmet knjigovodstva** je azurno i potpuno evidentiranje svih poslovnih operacija preduzeca u poslovnim knjigama.

**Inventar i bilans**

Inventarisanje je utvrdjivanje sredstava koja su kolicinski izrazena, dok se u bilansu utvrdjuju iskljucivo novcana merila.

**Inventar**

Preduslov za uvodjenje knjigovodstva u jedno preduzece je utrvdjivanje postojeceg celokupnog imovinskog stanja. Ovo se postize pismenim prikazivanjem imovine jednog preduzeca u obliku inventara i bilansa. Prvo se treba zadrzati na ispitivanju sustine i svojstva inventara. Utvrditi postojece celokupno stanje jednog preduzeca se svodji na **popisivanje** ili **popis** pojedinacnih imovinskih delova, a za njegovo tehnicko sprovodjenje sluzi posebna knjigovodstvena evidencija, tzv. inventar.

**Inventar** je ona knjigovodstvena evidencija (najcesce knjiga) u koju se detaljno unosi popis celokupne **imovine** jednog preduzeca na odredjen dan.

**Imovinu** jednog preduzeca predstavlja njegova **aktiva i pasiva**.

**Aktiva preduzeca** je izrazena u njegovoj konkretnoj imovini, tj. u sredstvima koja ono poseduje (novac, valute, sirovine, proizvodi, nepokretnosti) kao i u njegovim potrazivanjima koja ima da primi od drugih (duznici).

Sredstva se dele na:

1. Osnovna sredstva: zgrade, masine, transportna sredstva, alati, dakle sva ona sredstva koja direktno ili indirektno ucestvuju u privrednim procesima kao orudja za rad.
2. Obrtna sredstva: sirovine, pomocni materijali, sitan inventar, gotovi proizvodi, novac, dakle ona sredstva koja se utrose i preobradjuju prilikom svakog privrednog procesa, takodje tu sui duznici od koji preduzece potrazuje izvesne vrednosti (gotovinu, isporuceni nenaplaceni gotovi proizvodi kupcima).

**Pasiva preduzeca** oznacava dugove-obaveze, jednog preduzeca, odnosno izvore (poreklo) konkretnih osnovnih i obrtnih sredstava kojima ono raspolaze. Pasiva pokazuje visinu potrazivanja poverilaca za dobijena od njih osnovna ili obrtna sredstva na upotrebu i koriscenje, koja preduzecu treba nekada vratiti.

Obaveze preduzeca za protivvrednost primljenih **osnovnih** sredstava od strane svog osnivaca, ulagaca ili deonicara predstavljaju jedan deo pasive u sirem smislu i mogu se oznaciti kao **fond osnovnih sredstava**. Obaveze preduzeca za protivvrednost primljenih **obrtnih** sredstava od strane svog osnivaca, ulagaca ili deonicara predstavljaju drugi deo pasive u sirem smislu i mogu se oznaciti kao **fond obrtnih sredstava**. Zbir ovih fondova cini **pasivu u sirem smislu** ili **sopstvena sredstva**. Na ova sredstva preduzece nema obavezu vracanja nezavisno od rezultata poslovanja, te se ovi izvori oznacavaju kao **trajni izvori**. Ukoliko raspoloziva sredstva (**sopstveni izvori**) nisu dovoljna za alimentiranje tekucih i razvojnih poslovnih potreba preduzeca, ono moze uzimati kredite od banaka i drugih kreditora i na taj nacin ulaziti u obaveze prema kreditorima. Krediti i razne obaveze preduzeca predstavljaju **tudja sredstva**. Za ova sredstva preduzece ima obavezu vracanja nezavisno od sopstvenog poslovnog rezultata. Pasiva u sirem smislu i pasiva u uzem smislu zajedno cine **ukupnu pasivu**, koja stoji u cifarskoj ravnotezi sa aktivom jer vrednost svih konkretnih sredstava mora odgovarati vrednosti njihovih izvora.

**Bilans**

**Bilans** je sumaran prikaz celokupnog imovinskog stanja jednog preduzeca u odredjenom trenutku. Bilans je je fotografija trenutnog stanja imovine jednog preduzeca.

Bilans je jedna vrsta krace i preglednije slike inventara. Samo, dok je inventar detaljan pregled svih pojedinacnih imovinskih delova, dotle je bilans sumaran pregled stanja pojedinih sredstava preduzeca rasporedjenih prema funkciji i nameni u odredjene kategorije, kao i sumaran pregled njihovih odgovarajucih izvora. Znaci, da on kao takav ima svoja dva dela **aktivu i pasivu**.

Dok **aktiva** obuhvata osnovna (deo sopstvenih) i obrtna sredstva koja preduzece poseduje u jednom odredjenom trenutku, **pasiva** pokazuje visinu tih sredstava obzirom na njihov nacin pribavljanja, ona oznacava izvore tih sredstava.

Osnovno obelezje bilansa je u tome sto on mora da ima **bilansnu ravnotezu**. Bilansna ravnoteza je bezuslovno pravilo, da zbir vrednosti svih aktivnih delova imovine, tj. vrednost active, mora uvek, i u shvakom trenutku, biti u cifarkskoj ravnotezi sa vrednoscu pasive.

Vrste bilansa:

1. **Osnivacki ili pocetni bilans** se osniva pri osnivanju preduzeca
2. **Zavrsni ili zakljucni bilans** se pravi pri redovnom godisnjem zakljucku knjiga
3. **Likvidacioni bilans** se sastavlja prilikom dobrovoljne ili prinudne likvidacije preduzeca
4. **Fuzioni bilans** se sacinjava prilikom spajanja jednog preduzeca sa drugim
5. **Poreski bilans** se pravi na zahtev nadleznih proeskih vlasti zbog utvrdjivanja osnovica za oporezivanje

**Cetiri osnovne bilansne promene**

**Prva bilansna promena:** Povecanje vrednosti active i povecanje vrednosti pasive za isti iznos. Ova promena povecava ukupnu vrednost sredstava i izvora sredstava i dovode do povecanja zbira bilansa.

**Primer**: Nabavka materijala na kredit (povecanje materijala i povecanje obaveza prema dobavljacima).

|  |  |
| --- | --- |
| **Prva bilansna promena** | |
| **Aktiva** | **Pasiva** |
|  |  |
|  |  |

**Druga bilansna promena**: Smanjenje vrednosti active i smanjenje vrednosti pasive za isti iznos. Ova promena smanjuje ukupnu vrednost sredstava i izvora sredstava i dovode do smanjenja zbira bilansa.

**Primer**: Dobavljacu je isplacen dug u gotovini (smanjuje se vrednost gotovine u aktivi i smanjuje se obaveza prema dobavljacima u pasivi).

|  |  |
| --- | --- |
| **Druga bilansna promena** | |
| **Aktiva** | **Pasiva** |
|  |  |
|  |  |

**Treca bilansna promena**: Odnosi se na levu stranu bilansa (aktivu) i predstavlja povecanje vrednosti jedne aktivne pozicije a smanjenje vrednosti druge aktivne pozicije. Zbir bilansa ostaje ne promenjen.

**Primer:** Predaja materijala u proizvodnju (smanjuje se vrednost materijala, a povecava se proizvodnja u toku).

|  |  |
| --- | --- |
| **Treca bilansna promena** | |
| **Aktiva** | **Pasiva** |
|  |  |
|  |  |

**Cetvrta bilansna promena**: Odnosi se na desnu stranu bilansa (pasivu) i predstavlja povecanje vrednosti jedne pasivne pozicije a smanjenje vrednosti druge pasivne pozicije. Zbir bilansa se ne menja.

**Primer**: Isplata ovbaveza prema dobavljacima iz odobrenog kredita (povecace se obaveze prema banci, a smanjice se obaveze prema dobavljacima).

|  |  |
| --- | --- |
| **Cetvrta bilansna promena** | |
| **Aktiva** | **Pasiva** |
|  |  |
|  |  |

**Konta**

**Racun** ili **konto** je sistematska evidencija svih nastalih promena na svim pojedinim imovinskim delovima.

Racun ili konto je graficki prikaz koji sluzi za ubelezavanje pocetnog stanja odredjenog imovinskog dela, ili za ubelezavanje svake promene nastale u stanju tog imovinskog dela. U praksi racuni se vode u glavnoj knjizi.

**Knjigovodstveni racun** je graficki instrument tacno odredjenog kaliteta imovine, na kome se sistematski i hronoloski registruju homogene knjigovodstvene promene u merljivim jedinicama: vrednosnim ili naturalnim i to tako da se pomocu njega u svako vreme moze saznati pocetno stanje, promene u odredjenom vremenskom razdoblju i konacno stanje odredjenog kvaliteta imovine, radi pracenja, analize i planiranja ekonomske aktivnosti preduzeca.

**Aktivni racuni** pokazuju stanje i kretanje sredstava. Na levoj, pozitivnoj strani aktivnih racuna knjizi se pocetno stanje sredstava i sva dalja povecanja, a na desnoj strani sva smanjenja sredstava.

Saldo aktivnih racuna je u nacelu pozitivan, ili aktivan, zato sto je leva strana veca od desne. Aktivni racuni ne mogu imati negativan ili pasivan saldo zato sto aktivni racuni predstavljaju sredstva preduzeca, pa je nemoguce da izlaz sredstava bude veci nego ulaz na pojedinim racunima. Izuzetno, aktivni racuni mogu biti bez salda ukoliko je promet na desnoj i levoj strani racuna jednak, te je racun izravnat i ne pokazuje nikakav saldo. U aktivne racune spadaju osnovna sredstva kao: zgrade, transportna sredstva i drugo; zatim obrtna sredstva kao: blagajna, ziro racun, materijal, proizvodnja u toku, gotovi proizvodi i drugo.

|  |  |
| --- | --- |
| **Aktivni racuni** | |
| **+** | **-** |
| Pocetno stanje | Smanjenje |
| Povecanje | Saldo za izravnanje |

**Pasivni racuni** pokazuju stanje i kretanje izvora sredstava. Na desnoj, negativnoj, strani pasivnih racuna knjizi se pocetno stanje izvora sredstava i sva povecanja, a na levoj smanjenja.

Saldo pasivnih racuna u nacelu je negativan ili pasivan, zato sto je desna strana racuna veca od leve. Pasivni racuni ne mogu imati pozitivan ili aktivan saldo zato sto predstavljaju izvore sredstava, tako da samo izuzetno mogu biti bez salda kada se izvori sredstava ugase. U pasivne racune spadaju: poslovni fond, deonicarski kapital, rezervni fond, fond zajednicke potrosnje, razni krediti i slicno.

|  |  |
| --- | --- |
| **Pasivni racuni** | |
| **+** | **-** |
| Smanjenje | Pocetno stanje |
| Saldo za izravnanje | Saldo za izravnanje |

**Aktivno-pasivni racuni** su oni na kojima se odrazavaju imovinsko pravni odnosi preduzeca sa poslovnim partnerima ili nekim trecim licima.

Racun “**Kupci**” u principu je aktivan racun, jer pokazuje nasa potrazivanja od kupaca, tj. nasa sredstva koja se nalaze kod kupaca. Medjutim, racun “Kupci” moze biti i pasivan racun u slucaju kada kupci nama daju akontaciju radi koje imamo obaveze prema njima. U tom slucaju racun “Kupci” ima pasivan ili negativan saldo i pri sastavljanju bilansa dolazi na desnu stranu, jer sui kupci jedan od izvora sredstava sa kojima preduzece raspolaze.

|  |  |
| --- | --- |
| **Kupci** | |
| **+** | **-** |
| Pocetno stanje | Smanjenje |
| Povecanje | Saldo za izravnanje |
| Saldo za izravnanje | Primljene akontacije |

Racun “**Dobavljaci**” je u principu pasivan jer pokazuje nase obaveze prema dobavljacima. Kao takav dolazi na desnu stranu bilansa, zato sto predstavlja izvore sredstava. Medjutim ako preduzece daje akontacije dobavljacima, onda racun “Dobavljaci” ne pokazuje obaveze preduzeca, vec sredstva preduzeca, koja se nalaze kod dobavljaca. U tom slucaju racun “Dobavljaci” predstavlja jedan akltivan racun i dolazi na levu stranu bilansa.

|  |  |
| --- | --- |
| **Dobavljaci** | |
| **+** | **-** |
| Smanjenje | Pocetno stanje |
| Saldo za izravnanje | Povecanje |
| Date akontacije | Saldo za izravnanje |

**Racun ispravke vrednosti** (korektivni racun) ne sluzi za iskazivanje stanja i kretanja sredstava i njihovih izvora, vec u ispravljanju njihovih vrednosti prikazanih na odgovarajucim racunima. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava **IVOS** je najbolji primer. **Direktno otpisivanje** vrsi se na samom racunu osnovnog sredstva, i to tako sto mu se odobrava iznos izracunatog obezvredjenja (smanjenja vrednosti) uz istovremeno zaduzenje istim iznosom jednog posebnog racuna rashoda, takozvani racun otpisa. **Indirektno otpisivanje** obezbedjuje direktno dobijanje takve slike koja ce pruziti kako vrednost samog osnovnog sredstva i njegovog postepenog smanjenja usled neprekidnog trosenja, tako i velicinu samog kapaciteta osnovnih sredstava izrazenu u njihovoj pocetnoj nepromenljivoj vrednosti za sve vreme trajanja njihovog koriscenja.

**Sinteticki racuni** predstavljaju zbirne ili kolektivne racune, a analiticki pojedinacne racune koji su u stvari delovi sintetickih racuna. Onaj racun koji u svom saldu i kao takav predstavlja bilansnu poziciju, naziva se sintetickim racunom, a njegove sastavne delove do kojih se dolazi rasclanjivanjem zovemo analitickim racunima. Sintetickoj evidenciji je cilj iskazivanje sveukupnih stanja i kretanja dok je analitickoj cilj prikaz jednog dela tog sveukupnog zbivanja. Stanje ili iznos salda sintetickog racuna moze biti ravan zbiru stanja, odnosno zbiru iznosa salda njegovih analitickih racuna.

Prema tome da li ulaze u bilans ili se svrstavaju iza bilansa razlikuju se:

* Bilansni racuni
* Izvanbilansni racuni

**Bilansni racuni** su oni racuni na kojima se evidentiraju sredstva preduzeca i njihovi izvori.

**Izvanbilansni racuni** su takvi racuni na kojima se evidentiraju sredstva drugih preduzeca koja su data u vidu garancija, ili na cuvanje i kao takva nemaju neposredan uticaj na vecinu sredstava i izvora sredstava preduzeca.

**Kontni plan** predstavlja osnovnu karakteristiku jednoobraznog knjigovodstva. Kontni plan se propisuje u jednoj zemlji od strane nadleznih organa i njegov osnovni zadatak u jednoj privredi je da unapred obavezno propisuje najcelishodniju knjigovodstvenu organizaciju, koja ce u svakom trenutku koja ce u svakom trenutku biti sposobna da pruzi privrednom rukovodstvu tacne pokazatelje izvrsenja postavljenih planova, kako za drzavu kao celinu, tako i za privredna preduzeca kao osnovne privredne celije. **Opsti kontni plan** se odnosi na citavu zemlju i prema njemu sva preduzeca vode svoje knjige. **Posebni kontni plan** se odnosi na pojedine grane privrede zbog cega se naziva jos i **granski**.

**Knjigovodstvene evidencije**

**Osnovne knjigovodstvene evidencije**

**Osnovnim knjigovodstvenim evidencijama** smatraju se:

* Dnevnik
* Glavna knjiga.

**Dnevnik** (hronoloska evidencija) u njega se unose sve dnevne poslovne promene, da bi se zatim sistematski razvrstale na odgovarajuce racune glavne knjige.

Svaka poslovna promena predstavlja zasebnu knjiznu jedinicu i ubelezava se odvojeno u dnevnik u vidu posebnog knjigovodstvenog stave. Za pravilno ubelezavanje knjigovodstvenog sta va , dnevnik sadrzi odgovarajuce kolone:

* Redni broj knjigovodstvenog stave
* Datum nastajanja poslovne promene
* Kratak opis sustine poslovne promene
* Oznaka (pozivanje) broja sintetickog racuna
* Novcani (dugovni/potrazni) iznos

**Glavna knjiga** mora imati posebne racune za posebno evidentiranje stanja i promena koje nastaju kod svakog aktivnog i pasivnog imovinskog dela, kao i posebne racune za registrovanje svakog nastalog rashoda, odnosno prihoda. Otvara se onoliki broj sintetickih racuna koliko ima ukupno aktivnih i pasivnih imovinskih delova, prikazanih u bilansu, aktivnim i pasivnim pozicijama.

**Pomocne knjigovodstvene evidencije**

**Pomocnim knjigovodstvenim evidencijama** smatraju se sve one evidencije u kojima se sprodvodi takodje sistematsko evidentiranje poslovnih promena, tako sto se u njima vrsi dalje analiticko izlucivanje i uze grupisanje promena u cilju dobijanja nizih (detaljnijih) pokazatelja. Pomocne knjigovodstvene evidencije obuhvataju one evidencione detalje, koji nisu iskazani u osnovnim knjigovodstvenim evidencijama, odnosno u njima nisu dovoljno jasno sredjeni i sistematizovani.

**Pomocne knjigovodstvene evidencije se vode o:**

1. Imovinsko-pravnim odnosima
2. Gotovini
3. Materijalu
4. Sitnom inventaru
5. Ostalim imovinskim delovima
6. Uspehu
7. Ukupnom stanju

**Zakljucni list** je poseban knjigovodstveno-evidentni obrazac, koji ne predstavlja nikakvu stalnu knjigovodstvenu evidenciju u vidu knjige ili kartona, on se sacinjava samo pri sastavljanju periodicnih stanja. Na njemu se vrsi zbirno iskazivanje prometa svih sintetickih racuna glavne knjige i na taj nacin omogucava uzajamno kontrolisanje prometa dnevnika i glavne knjige.

**Zakljucni list sadrzi sledece kolone:**

1. **Redni broj** a
2. **Naziv racuna** a
3. **Pozvi** je strana u glavnoj knjizi na kojoj se nalazi racun
4. **Bruto-bilans** odnosno prometni bilans, sa dugovnom i protraznom novcanom potkolonom, u koje se upisuju zbirovi dugovne, odnosno potrazne strane svakog sintetickog racuna iz glavne knjige
5. **Saldo-bilans** sa dugovnom i potraznom novcanom potkolonom: u jednu od njih se ubelezava dugovni, odnosno potrazni saldo svakog pojedinacnog racuna koji se dobija oduzimanjem manjeg od veceg iznosa u koloni bruto-bilansa. Ako je veci dugovni iznos od potraznog, onda se razlika (saldo) obelezava u dugovnu novcanu potkolonu saldo-bilansa i obratno
6. **Inventarni bilans** (ili racun izravnanja) sa dugovnom i potraznom novcanom potkolonom (aktiva i pasiva) u koje se unose iz saldo-bilansa dugovni odnosno potrazni iznosi samo aktivnih i pasivnih, kao i aktivno-pasivnih racuna. Inventarni bilans je krajnje stanje svih aktivnih i pasivnih imovinskih racuna tj. krajnji inventar preduzeca
7. **Uspesni bilans** (ili racun gubitka ili dobitka) ima novcane potkolone “rashodi” i “prihodi”. U potkolonu “rashodi” upisuju se iznosi iz dugovne kolone “saldo-bilansa” samo kod racuna rashoda, odnosno u potkolonu “prihoda” ubelezavaju se iznosi iz potrazne kolone “saldo-bilansa” samo kod racuna prihoda. Prema tome, kod racuna rashoda i prihoda potrebno je dugovne, odnosno potrazne iznose preneti iz saldo- bilansa u dugovnu, odnosno potraznu novcanu potkolonu kolone “uspesni bilans”.

**Zakljucni list** je tehnicko sredstvo za lucenje knjigovodstvenog stanja svih sintetickih racuna (knjigovodstveno stanje = saldo – bilans) na ciste imovinske racune (inventarni bilans) in a ciste uspesne racune (uspesni bilans).

Ovo je ucinjeno u cilju iznalazenja cistog **poslovnog rezultata**, jer: kolika cifarska razlika postoji izmedju zbira active i zbira pasive u inventarnom bilansu sto je **dobitak**, tolika ista razlika mora biti i izmedju zbira prihoda i zbira rashoda u uspesnom bilansu; u obrnutom slucaju radi se o **gubitku**, tj. kada je zbir pasive veci od zbira active, ondosno kada je zbir rashoda veci od zbira prihoda.

**Knjigovodstveno obuhvatanje pribavljanja finansijskih sredstava**

**Sopstveni kapital drustva lica**

**Sopstveni kapital drustva lica** (drustva sa neogranicenom odgovornoscu i komanditnih drustava bez akcija) se formira na osnovu uloga ortaka zbog cega ova drustva nemaju ni jedan racun kapitala, vec onoliko racuna koliko ima ortaka. Pri tome, ulozi ortaka ne moraju biti jednaki. Sama velicina uloga nije propisana. Naime, za obaveze drustva odgovaraju svi ortaci svojom celokupnom imovinom. Unos uloga u drustvo se knjigovodstveno obuhvata na taj nacin sto se za iznos uloga zaduzuje odgovarajuci racun u aktivi (npr. ziro racun ili racun osnovnih sredstava) a odobrava racun kapitala datog ortaka ili sinteticki racun ortacki kapital, s tim sto se ovo evidentira in a analitickom racunu kapitala datog ortaka.

**Sopstveni kapital drustva kapitala**

Pod drustvima kapitala podrazumevaju se:

* Drustva sa ogranicenom odgovornoscu
* Akcionarska drustva

Ova drustva se bitno razlikuju po nacinu formiranja onsovnog kapitala i promena visine ovog kapitala tokom vremena. Zbog toga ce se ove dve forme drustva kapitala odvojeno razmatrati.

**Sopstveni kapital drustva sa ogranicenom odgovornoscu** cine uplate clanova drustva. Ovaj kapital je garancija za obaveze koje ovo drustvo preuzme, zbog cega se obicno zakonski propisuje minimalna visina ovog kapitala i minimalna visina uloga clanova. Drustvo sa ogranicenom odgovornoscu odgovara za svoje obaveze samo ulozenim kapitalom, zbog cega se prilikom registracije u sudski registar unosi visina osnovnog kapitala, ali i sve promene osnovnog kapitala do kojih moze doci tokom vremena. Osnovni kapital drustva sa ogranicenom odgovornoscu se tokom vremena moze menjati. Drustva sa ogranicenom odgovornoscu nisu u obavezi da formiraju reserve, ali ih ona mogu formirati u cilju neutralizacije poslovnog rizika.

**Sopstveni kapital akcionarskog drustva** cini kapital pribavljen emisijom i prodajom akcija. **Akcije** predstavljaju hartije od vrednosti koje njihovom vlasniku daju pravo na upravljanje, kapital i dividendu, ali i citav niz nematerijalnih prava. Akcije se sastoje iz dva dela: **plasta** u kome se navodi citav niz podataka o akciji i emitentu, i **dividendnih kupona**, koji omogucavaju naplatu pripadajuce dividende u datom periodu. Prema pravu koje je u njima sadrzano, akcije mogu biti **redovne akcije** i **preferencijalne akcije**. **Obicne akcije** daju vlasniku pravo glasa, pravo na kapital i pravo na dividendu u zavisnosti od ostvarene dobiti emitenta. **Preferencijalne akcije** vlasniku daju pravo na preferencijalnu dividend koja se isplacuje pre nego sto se izvrsi isplata obicnih akcionara, i imaju prioritet isplacenja iz likvidacione mase u slucaju likvidacije. **Sopstveni kapital akcionarskog drustva** nastaje emisijom i prodajom i obicnih i preferencijalnih akcija, pri cemu se sama emisija moze vrsiti po kursu koji je jednak ili visi od nominalne vrednosti. Kapital koji se pribavi prvom emisijom akcija naziva se **osnovnim kapitalom** akcionarskog drustva i on predstavlja garanciju za preduzete obaveze (minimalna vrednost osnovnog kapitala je zakonski propisana). Akcionarsko drustvo moze akcije prodavati i po kursu koji je visi od njihove nominalne vrednosti, pri cemu se razlika izmedju viseg emisionog i nizeg nominalnog kursa naziva **azio**. Azio ne predstavlja deo osnovnog kapitala, vec se iskazuje na posebnom racunu sopstvenog kapitala koji se naziva racun azia. Sopstveni kapital akcionarskog drustva se sastoji od:

* Osnovnog (akcionarskog) kapitala
* Aazia
* Rezervi (zakonskih, slobodnih i statutarnih)
* Bilansne dobiti

**Kapital od emisije obaveznica**

Preduzece do nedostajuceg kapitala moze doci emisijom i prodajom obveznica, koje predstavljaju hartije od vrednosti koje njihovom vlasniku daju pravo na povracaj ulozenog kapitala o roku dospeca i pravo na kamatu kao prinos na ovako plasirani kapital. **Obveznica** ima dva dela: plast i talon. U **plastu** se navode podaci o vrsti, nominalnoj vrednosti obveznice, rokovima dospeca, visini kamate, emitentu. **Talon** obveznice omogucava naplatu pripadajuce kamate i u zavisnosti od toga da li se kamata isplacuje odjednom ili na kraju amortizacionog perioda ili godisnje, on moze biti kamatni ili anuitetni.

Kapital od emisije obveznica je u osnovi kredit. Naime, on je po odredjenim karakteristikama slican dugorocnom kreditu, jer se po isteku odredjenog roka mora vratiti i mora se platiti kamata za njegovo koriscenje. Sa druge strane, u odnosu na dugorocni kredit, do njega se moze lakse doci jer ulozi pojedinaca mogu biti manji (nominalna vrednost obveznica).

**Obaveze preduzeca** po osnovu emitovanih obveznica nastaju tek nakon sto kupci uplate novac za kupljene obveznice. Naime, u ovom slucaju se za iznos primljenih uplata zaduzuje ziro-racun ili racun blagajne a odobrava racun obaveze po osnovu obveznica. Kada preduzece izmiruje obaveze po osnovu emitovanih obveznica, ovo se knjigovodstveno obuhvata zaduzivanjem (smanjenjem) racuna obaveze po osnovu obveznica i odobravanjem ziro-racuna ili racuna blagajne. Sto se tice kamate koju preduzece placa na obveznice, ona predstavlja finansijski rashod i pada na teret tekuce poslovne godine.

**Ulaganja u druga preduzeca**

**Ulaganja u druga preduzeca** (**ucesca**) su ulaganja koja su izvrsena u cilju ostvarenja dugorocnog uticaja na poslovnu politiku drugih preduzeca a radi poboljsanja sopstvenog poslovanja ulagaca. U zavisnosti od pravne forme preduzeca, razlikuju se i ova ulaganja. Kod drustva sa ogranicenom odgovornoscu, ova ulaganja se ostvaruju **kupovinom udela** u osnovnom kapitalu. Kod akcionarskog drustva ova ulaganja se ostvaruju **kupovinom akcija**. Preduzece koje na ovaj nacin ostvari ucesce u drugom preduzecu ima pravo na **deo dobiti**, vlasnici udela na **tantijeme**, a vlasnici akcija na **dividende**. Prilikom ovakvih kupovina (udela ili akcija) nuzno nastaju **troskovi** (provizija brokera, takse) koji zajedno sa cenom koja je placena pri kupovini cine nabavnu vrednost. Knjigovodstveno se ovo obuhvata zaduzivanjem racuna ucesca za nabavnu vrednost kupljenih ucesca i odobravanjem ziro-racuna ili racuna blagajne za isiti iznos

**Dugorocni plasmani** predstavljaju ugovorene novcane pozajmice jednog preduzeca drugom na rok duzi od jedne godine. Na sredstva koja je pozajmio, kreditor naplacuje **kamatu** koja za njega predstavlja finansijski prihod, a za zajmodavca finansijski rashod. Isplata kredita drugom preduzecu po osnovu ugovora dovodi do povecanja dugorocnih plasmana i do smanjenja gotovine na ziro racunu ili racunu blagajne.

**Ulaganja u hartije od vrednosti** je ulaganje kod koga preduzece moze da ostvari prinos na slobodna novcana sredstva kupovinom hartija od vrednosti drugih emitenata (akcija, obveznica, komercijalnih zapisa). Ovakav plasman moze biti veoma pogodan za preduzece s obzirom da se ove hartije mogu lako konvertovati u gotovinu. Preduzece moze vrsiti plasman u ove hartije i na duzi i na kraci rok, zbog cega se i same hartije obicno dele na dugorocne i kratkorocne u zavisnosti od cilja preduzeca. Akcije mogu biti **ucesce** ako preduzece zeli da ostvari uticaj na poslovanje preduzeca, mogu biti **dugorocne hartije** ako se kupuju u cilju dugorocnog poslovanja ali bez uticaja na poslovanje emitenta, ali mogu biti i **kratkorocne hartije** ukoliko se kupuju u cilju prodaje u bliskoj buducnosti. Knjigovodstveno obuhvatanje kupovine hartija od vrednosti se vrsi zaduzivanjem racuna hartije od vrednosti i odobravanjem ziro-racuna ili racuna blagajne.

**Ulaganja u hartije od vrednosti** se vrse u cilju ostvarenja prinosa na plasirani kapital i obezbedjenja likvidnosti. Tako u slucaju kada su preduzecu neophodna sredstva za izmirenje obaveza ono **prodaje kupljene hartije od vrednsoti**, pri cemu se cena moze razlikovati od cene koju je ono svojevremeno platilo, odnosno preduzece moze ostvariti **dobitak** ili **gubitak**. Knjigovodstveno se prodaja hartija obuhvata zaduzivanjem ziro-racuna ili racuna blagajne za prodajnu cenu i odobrenjem racuna hartije od vrednosti za nabavnu vrednost (kupovnu cenu), pri cemu ukoliko je prodajna cena visa od kupovne, razlika predstavlja dobitak i obuhvata se na racunu dobitak od prodaje hartija od vrednosti, odnosno ako je prodajna cena niza od kupovne, razlika predstavlja gubitak i obuhvata se na racunu gubitak od prodaje hartija od vrednosti.

**Osnovna sredstva**

Preduzecu su za normalno funkcionisanje neophodna sredstva, do kojih ono moze doci bilo iz sopstvenih bilo iz pozajmljenih izvora. U zavisnosti od funckije ovih sredstava u poslovanju, ukupna sredstva preduzeca se mogu podeliti na osnovna i obrtna.

**Osnovna sredstva** su sredstva koja imaju relativno visoku vrednost, koju ne mogu preneti na nove poizvode ili usluge u jednom poslovnom ciklusu (ne mogu je utrositi), vec se njihova vrednost postepeno smanjuje usled fizickog i moralnog rabacenja, s tim sto do kraja svog zivotnog veka zadrzavaju svoj prvobitni oblik.

Obrtna sredstva su sredstva koja imaju relativno nisku vrednost, koju po pravilu, u celini prenose na nove proizvode ili usluge u jednom poslovnom ciklusu.

Pod osnovnim sredstvima podrazumevamo prirodna bogatstva, sredstva za rad. Osnovna sredstva se mogu javiti u obliku stvari, prava i novca.

**Osnovna sredstva se prema procesu proizvodnje dele na:**

1. Osnovna sredstva u pripremi
2. Osnovna sredstva u funckiji
3. Onsovna sredstva van funkcije

**Osnovna sredstva u pripremi** se pominju onda kada je doneta **odluka o nabavci** odredjenog sredstva iz odredjenih izvora. Pri tome se osnovna sredstva mogu pribaviti izgradnjom novih kapaciteta, prosirenjem postojeceg kapaciteta, modernizacijom kapaciteta ili zamenom postojecih kapaciteta. Bez obzira iz kojih se izvora vrsi nabavka osnovnog sredstva, ovde se ne radi o postupku kojim se dobija osnovno sredstvo koje je spremno za ukljucivanje u poslovni proces. Od trenutka u kome su ucinjena pocetna ulaganja do aktiviranja osnovnog sredstva obicno protekne odredjeni **vremenski period** u toku koga se ova sredstva smatraju **sredstvima u pripremi**. **Osnovna sredstva u pripremi** su sredstva cija izgradnja jos nije zavrsena i koja zato jos nisu spremna za ukljucivanje u poslovanje. **Faza pripreme** obuhvata obezbedjenje novcanih sredstava, nabavku investicionog materijala i opreme, izgradnju i montazu, zavrsetak osnovnog sredstva i ukljucivanje osnovnog sredstva u poslovanje. Osnovna sredstva u pripremi se mogu javiti u obliku: potrazivanja za avanse po osnovu investicija, po osnovu zajednicke izgradnje osnovnih sredstava i investicija u toku.

**Osnovna sredstva u funckiji** su osnovna sredstva koja se koriste u poslovnom procesu. Misli se na zemljiste, sume, dugogodisnje zasade, gradjevinske objekte, opremu, osnovno stado, materijalna prava, osivacka ulaganja i ostala osnovna sredstva. Kada se govori o **zemljistu** misli se na zemljiste koje se koristi u privredne svrhe, odnosno misli se na poljoprivredno i nepoljoprivredno zemljiste, zemljiste za eksploataciju rude, gradjevinsko zemljiste. Pod **sumama** se podrazumevaju prirodne plantaze i ostale sume. Pod **dugogodisnjim zasadima** se smatraju vocnjaci, vinogradi, plantaze, drveca. U **gradjevinske objekte** spadaju gradjevinski objekti u hidrogradnji, saobracaju i transportu, privredne zgrade i drugi gradjevinski objekti. **Opremu** cine masine, uredjaji, postrojenja, transportna i sredstva veze, laboratorijska oprema, standardni i specijalni alati, pogonski i poslovni inventar. Pod **osnovnim stadom** se podrazumeva radna i priplodna stoka. Sto se tice **materijalnih prava**, misli se na patente, licence (ako se licenca placa jednokratno), pravo na uzorak, pravo na model. **Osnivacka ulaganja** su izdaci koji nastaju izgradnjom novih preduzeca ili pogona, a koji se kao takvi ne mogu ukljuciti u nabavnu vrednost pojedinih osnovnih sredstava (troskovi izrade investicionog programa i investiciono-tehnicke dokumentacije, izdaci za obrazovanje kadrova do pocetka rada preduzeca, izdaci na ime otkupa i odrediste, intelektualana kamata).

**Osnovna sredstva van funkcije** su ona osnovna sredstva koja se vise **ne mogu koristiti** u poslovanju zbog toga sto su fizicki istrosena, moralno zastarela, i zato sto njihovo koriscenje nije ekonomski racionalno ili zato sto su izgubila svoju prvobitnu vrednost za preduzece zbog izmene proizvodnog programa. Ova sredstva iako se ne koriste u poslovanju, predstavljaju **predmet otpisa**, ali i uzrokuju **troskove** drzanja i osiguranja, cime uticu na smanjenje finansijskog rezultata preduzeca. Zbog toga preduzece nastoji da ova sredstva **ponovo ukljuci u poslovanje**. Ukoliko ukljucivanje ovih sredstava u poslovanje nije moguce, preduzece nastoji ili da ih **proda** ili da ih **ustupi** drugom preduzecu na koriscenje. Ukoliko ni ovo nije moguce preduzece pristupa njihovom **rashodovanju**. Da bi se ocuvala celina osnovnih sredstava, eventualni gubitci koji mogu nastati rashodovanjem sredstva koje jos nije otpisano, prodajom po nizoj ceni od sadasnje vrednosti ili stete koju osiguravajuci zavod nije nadoknadio delom ili u celosti, moraju se pokriti iz sredstava rezervnog fonda ili na teret ukupnog prihoda.

**Knjigovodstveno obuhvatanje materijala**

**Materijal podrazumeva:**

1. Predmete rada (sirovine, osnovni i pomocni proizvodni materijal)
2. Pomocni neproizvodni materijal
3. Gorivo (tehnolosko, energetsko i gorivo za ogrev)
4. Mazivo
5. Sitan inventar
6. Ambalaza
7. Autogume
8. Otpaci

**Evidentiranje materijala se vrsi u:**

1. **Finansijskom knjigovodstvu** gde se vrsi sinteticko evidentiranje materijala kao dela obrtnih sredstava po vrednosti, sto znaci da racun materijal svojim prometom i saldom prikazuje stanje i promene ukupnih zaliha materijala.
2. **Materijalnom knjigovodstvu** gde se vrsi analiticko evidentiranje materijala po vrsti, kolicini i vrednosti, pri cemu se ovde javlja onoliko analitickih racuna koliko vrsta materijala dato preduzece koristi, a saldo ovih racuna pokazuje vrednost i kolicinsko stanje i promene zaliha date vrste materijala.
3. **Magacinskom knjigovodstvu** koje takodje predstavlja analiticku evidenciju koja se od materijalnog knjigovodstva razlikuje po tome sto se u njoj iskazuju promene i stanje pojedinih vrsta materijala samo naturalno, odnosno materijal se vodi samo po vrsti i kolicini.

Razlikujemo knjigovodstveno obuhvatanje pribavljanja materijala prema:

* Stvarnoj nabavnoj vrednosti
* Kombinovanoj nabavnoj vrednosti
* Planskoj nabavnoj vrednosti

**Knjigovodstveno obuhvatanje nabavke robe**

**Nabavka robe po prodajnoj vrednosti (RUC)**

Trgovinska preduzeca na malo vode zalihe roba po prodajnoj vrednosti. Prodajna vrednost se obracunava na osnovu **prodajne cene** koja predstavlja zbir **nabavne cene** (fakturna cena + zavisni troskovi nabavke) i **razlike u ceni**. Planiranje prodajne cene se sastoji od planirane nabavne cene i planirane razlike u ceni. **Razlika u ceni** predstavlja potencijalni bruto **dobitak** preduzeca. Realizacijom robe ovaj potencijalini dobitak postaje ostvaren dobitak. Visina razlike u ceni zavisi od visine obracunate razlike u ceni i ostvarenog prometa robe. Razlikom u ceni se pokrivaju troskovi poslovanja trgovinskog preduzeca, pri cemu eventualna razlika predstavlja **ostvareni finansijski rezultat** (dobitak ili gubiak). Razlika u ceni se moze javiti u obliku **slobodno obracunate razlike u ceni** i to kod roba cije se cene slobodno formiraju. Razlika u ceni se moze javiti u obliku **marze**, koja je data u procentu i to kod roba cija je proizvodjacka ili veleprodajna cena limitirana od strane drzavnog organa. Kod roba cije cene utvrdjuje proizvodjac, razlika u ceni se javlja u obliku **rabata**.

**Prodajna cena = Nabavna cena + Razlika u ceni**

**Nabavna cena = Fakturna cena + Zavisni trokskovi nabavke**

**Nabavka robe sa obracunom poreza na dodatu vrednost PDV**

**Ulazni PDV** 18% = Fakturna cena \* 18/100

**Marza** 20% = Fakturna cena \* 20/(100-20)

**Ukalkulisani PDV** = **Stvarna nabavna cena** \* 18/100

**Stvarna nabavna cena** = Fakturna cena + Zavisni troskovi nabavke

**Izmirenje obaveza prema dobavljacima**

**Popusti** su sva ugovorena snizenja kupovne cene koja dobavljaci odobravaju kupcima njihovih proizvoda ili usluga u cilju povecanja porudzbina ili ubrzanja naplate.

**Vrste popusta:**

* Kolicinski rabat
* Sezonski rabat
* Kasa skonto
* Superrabat

Pored ovih popusta postoje i snizenja ugovorenih cena do kojih se dolazi na zahtev kupca usled propusta pri isporuci proizvoda ili usluga.

**Menica** predstavlja hartiju od vrednosti koja mora sadrzati **bitne elemente** (oznaku da je menica, bezuslovni uput za placanje odredjene novcane svote, popis trasata, naziv trasata, naziv remitenta, dospece, datum i mesto izdavanja). O **roku dospeca** imalac menice je podnosi na naplatu, pri cemu se isplata moze izvrsiti iz svih raspolozivih novcanih sredstava duznika. **Rok dospeca** moze biti jednak roku placanja obaveze i u tom slucaju je menicna obaveza jednaka obavezi prema dobavljacima za cije se placanje izdaje. Cesce je da je rok dospeca menice **duzi** od roka placanja obaveze prema dobavljacima, kada se javlja **pasivna kamata**, s obzirom da imalac menice **remittent** ima pravo na **kamatu** za vreme koje protekne od roka placanja obaveze do roka dospeca menice.

**Knjigovodstveno obuhvatanje troskova i rashoda**

**Troskovi**

Prema kriterijumu i nacinu kalkulisanja u cenu kostanja gotovih proizvoda i usluga **postoje**:

1. **Direktni troskovi** se neposredno kalkulisu u cenu kostanja
2. **Indirektni troskovi** se ne kalkulisu direktno u cenu kostanja, jer su uslovljeni proizvodnjom veceg broja proizvoda, kapacitetom, prodajnom funkcijom. Zbog toga se oni kalkulisu preko kljuca za raspodelu (licni dohoci izrade)

**Troskovi amortizacije** se ukljucuju u cenu kostanja proizvoda ili usluga, cime se nastoji nadoknaditi utroseni deo osnovnih sredstava. U kojoj meri ce utrosena sredstva biti nadoknadjena zavisi od ostvarenog prihoda u datom obracunskom period.

Svi navedeni metodi otpisa osnovnih sredstava, odnosno utvrdjivanja visine otpisa omogucavaju da se nabavna vrednost osnovnih sredstava rasporedi na obracunske periode. Sama visina ovih troskova se razlikuje zavisno od odabranog metoda otpisa, zbog cega se metod otpisa ne sme cesto menjati jer se time narusava upotrebljivost periodicnih rezultata, cime se narusava nacelo kontinuiteta.

**Metode koje se koriste za utvrdjivanje troskova materijala:**

* Knjigovodstveno obuhvatanje troskova materijala obracunatih po stvarnim nabavnim cenama
* Knjigovodstveno obuhvatanje troskova materijala obracunatih po planskim nabavnim cenama
* Knjigovodstveno obuhvatanje troskova materijala koje se ne skladisti

**Karakteristika planskih nabavnih cena** je njihova nepromenljivost u toku poslovne godine. Primena ovih cena ima opravdanja u uslovima stabilnih cena, dok u uslovima inflacije onemogucava uvid u stvarno imovinsko stanje i rezultat poslovanja preduzeca. Do njih se dolazi kada se utrosene kolicine materijala pomnoze planskim nabavnim jedinicnim cenama.

**Troskovi sitnog inventara i ambalaze** koji imaju duzi vek trajanja se utvrdjuju na osnovu kalkulativnog otpisa.

**Troskovi proizvodnih usluga:** Za obavljanje delatnosti, preduzecu su pored osnovnih i obrtnih sredstava, neophodne i odredjene usluge. Preduzece koristi usluge dobavljaca onda kada samo ne moze da ih obavi ili kada ih moze nabaviti pod povoljnijim uslovima. Ove usluge predstavljaju materijalni trio za preduzece jer mu omogucavaju da obavi delatnost zbog koje je i osnovano. Obuhvataju se knjigovodstveno na osnovu facture dobavljaca, zaduzivanjem racuna troskovi proizvodnih usluga i u zavisnosti od toga kako se za njih placa, odobravanjem racuna dobavljaca, tekuci racun ili blagajna.

**Troskovi neproizvodnih usluga:** Podrazumevaju dnevnice za sluzbena putovanja, kirija i zakupnica, bankarske usluge, advokatske usluge, premije osiguranja, porezi i doprinosi koji ne zavise od poslovnog rezultata. Sa aspekta racunovodstva podela usluga na proizvodne i neproizvodne nije neophodna ali je ona znacajna za utvrdjivanje drustvenog proizvoda i nacionalnog dohodka. Novcani izdaci po osnovu neporizvodnih usluga moraju biti nadoknadjeni iz prihoda od prodaje, ili na osnovu stope koja se primenjuje na odredjenu osnovicu. Knjigovodstveno se obuhvataju zaduzivanjem racuna troskovi neproizvodnih usluga i odobravanjem, u zavisnosti od toga da li su placeni ili ne racuna dobavljaca, rekuceg racuna, blagajne ili po osnovu neproizvodnih usluga za obracunate poreze i doprinose.

**Rashodi**

**Nabavna vrednost realizovane robe** predstavlja redovan rashod trgovinskog preduzeca, s obzirom da prodaja predstavlja njegovu osnovnu delatnost. Trgovinsko preduzece kupuje robu u cilju njene dalje prodaje sto zanci da prihodima od prodaje robe ono treba da pokrije ulaganja u nabavku robe i troskove poslovanja. U zavisnosti od nacina evidentiranja zaliha robe razlikuju se i knjigovodstveno obuhvatanje nabvne vrednosti realizovane robe.

**Knigovodstveno obuhvatanje nabavne vrednosti realizovane robe evidentirane po nabavnoj ceni**

U slucaju da se zalihe robe vode po stvarnoj nabavnoj vrednosti, javlja se, kao i u slucaju utvrdjivanja vredosti utrosenog materijala , problem izbora cene po kojoj ce nabavna vrednost biti obracunata. Ako se roba vodi po partijama (nabavkama) do nabavne vrednosti realizovane robe se dolazi kada se prodata kolicina robe pomnozi cenom konkretne partije. Ako se roba vodi po vrsti, kolicini i vrednosti, nabavna vrednost se obracunava primenom metoda prosecne cene, metoda prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni ili metoda poslednja ulazna jednaka prvoj izlaznoj ceni. Bez obzira na nacin obracuna nabavne vrednosti realizovane robe, za visinu ove vrednosti se zakljucuje racun nabavna vrednost realizovane robe, za visinu ove vrednosti se zaduzuje racun nabavna vrednost realizovane robe a odobrava racun roba na zalihi.

**Vrste finansijskih rashoda:**

* Rashodi na osnovu koriscenja tudjih izvora
* Rashodi na osnovu kursnih razlika (po inostranim obavezama i potrazivanjima)
* Rashodi na osnovu zateznih kamata
* Rashodi na osnovu isplate kupaca pre roka dospeca
* Rashodi na osnovu negativne kursne razlike

**Vanredni rashodi** su sva smanjenja sredstava ili povecanja obaveza, po osnovu kojih se ne ocekuje nastanak bilo kakve protivvrednosti i koja se javljaju sporadicno. Do ovih rashoda dolazi se usled propusta u radu ili otpisa nenaplativih potrazivanja.

**Knjigovodstveno obuhvatanje prihoda**

**Prihodi** predstavljaju svako povecanje sredstava iz poslovanja preduzeca bez obaveze njihovog naknadnog vracanja. Prihodi predstavljaju vrednost realizovanih ucinaka na trzistu.

**Principi vrednovanja prihoda:**

* Na bazi proizvedenih ucinaka i pretpostavlja se da su u trenutku proizvodnje poznati prihodi
* Na bazi naplate prodatih ucinaka (sistem naplacene realizacije)
* Na bazi prodatih ucinaka (sistem fakturisane realizacije)

Prema **redovnosti i osnovi nastanka** svi prihodi se mogu kalsifikovati na:

* Redovne prihode
* Vanredne prihode

**Redovni prihodi** su poslovni i finansijski prihodi i oni koji nastaju obavljanjem poslova zbog kojih je preduzece i osnovano.

**Vanredni prihodi** su prihodi koji nisu neposredno vezani za poslovanje preduzeca vec koji nastaju usled izuzetnih pogodnosti, povoljnih okolnosti i slucajnosti na sta preduzece ne moze da utice.

**Poslovni prihodi su:**

* Prihodi od prodaje robe, proizvoda i usluga
* Prihodi od aktiviranja ucinaka
* Prihodi od subvencija, donacija, kompenzacija i povracaja dazbina
* Promena vrednosti zaliha ucinaka
* Ostali poslovni prihodi koji su obracunati nezavisno od vremena naplate

**Finansijski prihodi su:**

* Prihodi od kamata
* Prihodi od realizovanih pozitivnih kursnih razlika
* Prihodi od dividende
* Ostali finansijski prihodi

**Predzakljucna knjizenja**

**Prodaja osnovnih sredstava** na trzistu drugim preduzecima, pravnim i fizickim licima moze se obaviti:

* Javnim nadmetanjem
* Prikupljanjem pismenih ponuda zainteresovanih lica
* Direktnom pogodbom

**Predzakljucna knjizenja** se mogu klasifikovati na sledeci nacin:

* Korelacija salda racuna stanja
* Dekomponovanje salda aktivno-pasivnih racuna
* Vremensko razgranicenje rashoda i prihoda
* Revalorizacija osnovnih sredstava i zaliha
* Rashodovanje osnovnih sredstava

**Sporna potrazivanja** od kupca koja nastaju u slucaju kada se protiv kupa pokrene i vodi spor za naplatu potrazivanja po osnovu prodate robe, gotovih proizvoda i materijala. Spor se vodi zbog toga sto je kupac ili nelikvidan ili zbog toga sto odbija da ispuni druge ugovorene obaveze. Organ upravljanja u preduzecu na predlog pravne sluzbe moze doneti odluku o otpisu dela spornih potrazivanja ulsed neizvesne naplate is to ranijeg vrednovanja sredstava u aktivi i rashoda u bilansu uspeha.

**Sumnjiva potrazivanja** su potrazivanja od kupaca koja nastaju usled stecajnog postupka ili prinudne likvidacije koja se sprovodi nad kupcem kome su prodati roba, gotovi proizvodi ili materijal.

Rashodovanje ili likvidacija osnovnih sredstava predstavlja postupke kojima se eliminisu iz upotrebe osnovna sredstva.

Nakon sto se izvrse predzakljucna knjizenja i time knjigovodstveno stanje svede na stvarno stanje, preduzece moze pristupiti **zakljucivanju poslovnih knjiga**, tj. odvajanju poslovanja jednog od narednog obracunskog perioda.

**Metodi obracuna periodicnog rezultata**

**Postoje dva nacina utvrdjivanja periodicnog rezultata:**

* Metod ukupnih troskova
* Metod prdatih ucinaka

**Metod ukupnih troskova** (bilans prometa) se zasniva na shvatanju da se periodicni rezultat obracunava na osnovu podataka o ukupnim prihodima , tekucim troskovima i zaliha datog obracunskog perioda. U osnovi postoje sledece varijante ovog metoda i to:

1. **Metod ukupnih potpunih troskova** (bilans uspeha na bazi ukupnih potpunih troskova koji uzima u obzir zalihe materijala, nedovrsene proizvodnje, gotovih proizvoda i robe)
2. **Metod ukupnih nepotpunih troskova** (bilans uspeha na bazi ukupnih nepotpunih troskova koji uzima u obzir zalihe nedovrsene proizvodnje i gotovih proizvoda)
3. **Metod ukupnih troskova po bruto principu** (uzima podatke o zalihama na pocetku i kraju obracunskog perioda
4. **Metod ukupnih troskova po neto pincipu** (uzima podatke o promeni vrednosti zaliha u posmatranom period)

Metod ukupnih troskova pretpostavlja da postoji evidencija o pocetnim zalihama i troskovima po vrstama na racunima glavne knjige. Do podataka o vrednostima krajnjih zaliha se po ovom metodu dolazi na osnovu podataka analitickog knjigovodstva troskova.

**Metod prodatih ucinaka** (bilans prodatih ucinaka) pociva na shvatanju da se periodicni rezultat utvrdjuje suceljavanjem ukupnih prihoda i rashoda datog perioda (troskova koji se odnose na prodate ucinke).

U nasem zakonodavstvu i praksi se koriste oba metoda. Naime zvanicna sema bilansa uspeha i kontni okvir u finansijskom knjigovodstvu se zasnivaju na metodu ukupnih troskova, dok se kontni okvir u pogonskom knjigovodstvu (obracun troskova i ucinaka) zasniva na metodu prodatih ucinaka.

**Gubitak** predstavlja deo kapitala koji je izgubljen poslovanjem. Sa aspekta racunovodstva, gubitak postoji ako je sopstveni kapital na kraju obracunskog perioda nizi od sopstvenog kapitala na pocetku perioda, odnosno ako su rashodi visi od prihoda obracunskog perioda.