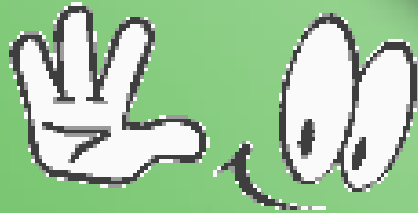


Рачуноводство у туризму



Евиденција

трошкова и расхода

Стварање нових добара у
производним компанијама
или остварење одређених
услуга претпоставља
сврсисходно трошење
постојећих добара,
средстава и живог рада.



„Према томе **трошкови представљају** у новцу изражену вредност утрошеног рада као и свих средстава и добара која су у компанији потрошена у циљу производње нових производа или ради остварења одређених учинака а поред тога у трошкове спадају и одговарајући трошкови производне припремљености условљени капацитетом компаније“.



Односно, Трошкови представљају вредност утрошених елемената производње у процесу репродукције. Како се вредност изражава ценом, трошкови су у новцу изражена количина утрошене радне снаге, средстава за рад и предмета рада.

Трошкови се дакле састоје од :

- - трошкова радне снаге
- - трошкова средстава за рад
- - трошкова предмета рада



Дакле, **ут**ро**ш**ци**** елемената пословних активности представљају физички изражене количине материјала, енергије, средстава за рад, услуга и радне снаге, који се репродукционо троше у процесу стварања нових учинака - производа или услуга.

Трошк**ови**, како је и раније већ наглашено, представљају новчани израз тих утрошака у вези стварања нових учинака.



Јасно је да се појмовно одређење
уtroшака (трошења) везује само за
количинску компоненту, док овако
схваћено одређење трошкова указује
на две компоненте: количинску и
ценовну (вредносну), дакле сваки
износ трошкова представља производ
уtroшене количине и цене
одговарајућег потрошчног елемента за
стварање нових учинака.



За разлику од овако схваћених трошкова, **издаци** представљају све новчане исплате, било из благајне било са текућег или девизног рачуна, односно све одливе новчаних средстава компаније у одређеном обрачунском периоду. Између трошкова и издатака постоје одређене сличности, знатне разлике, а само изузетна подударност.



Сличности произилазе из чињенице да и једни и други настају у вези са пословањем компаније и да имају делимично иста дејства на пословни успех компаније. Разлике произилазе из саме њихове природе и суштинског одредења, и углавном се огледају у следећем:



прво, да издаци као плаћања нису најчешће израз утрошених вредности у пословној активности компаније; **друго**, да неки издаци могу да се трансформишу у трошкове а потом у нове издатке и **треће**, да неки издаци никада нису били и не могу бити трошкови. Гледано с аспекта њиховог временског настајања, у смислу разлика то практично значи да трошак може настати сада а издатак раније, касније или никада.



За подударност између трошкова и издатака се може рећи да постоји само као хипотетички случај који се ретко среће у пракси компаније. Обично се за пример узима случај када се сав набављени и одмах исплаћени материјал истовремено утроши.



Подела трошкова и расхода

Трошкови се могу груписати према различитим карактеристикама, али најраширенија је подела :

- са становишта могућности распоређивања на носиоце трошка
(*директни и индиректни трошкови*)
- са становишта њиховог односа према обиму искоришћења капацитета
(*фиксни и варијабилни трошкови*)



ДИРЕКТНИ И ИНДИРЕКТНИ ТРОШКОВИ

Директни (појединачни) трошкови су они који се могу непосредно обухватити не само *по месту настанка трошка, већ и по носиоцима трошкова*. То су:

- материјал израде (основни и помоћни материјал), енергија и гориво ако се могу обухватити по учинку,
- лични дохоци израде,
- амортизација (обрачуната по функционалном систему)



Индијектни (општи) трошкови

не могу се евидентирати

непосредно по месту и носиоцима

трошка, па чине заједничке

трошкове за више места трошкова

или више врста учинака. То су

- општи трошкови израде (погонска
режија)

- општи трошкови управе и продаје



Могућност поделе трошкова на директне и индиректне подразумева познавање места настанка и носиоца трошкова

места настанка трошкова су поједини делови компаније у којима трошкови настају

носиоци трошка су поједини учинци тј. производи и услуге без обзира на места где су трошкови настали

Одређивање места трошкова и носиоца трошкова предуслов је за израду калкулација.



фиксни и варијабилни трошкови

С обзиром на њихову *осетљивост на промену обима производње или нивоа искоришћености капацитета* трошкове сврставамо у две групе :

- а) фиксни трошкови
- б) варијабилни трошкови



а) фиксни трошкови (Ф)

Фиксни трошкови су такви трошкови који остају непромењени без обзира на то како се мења обим производње. Разликују се

- апсолутно фиксни трошкови - који настају због постојања компаније. Постоје без обзира да ли компанија ради или не. Чине их:

- амортизација (по временском систему)
- трошкови инвестијског одржавања
 - најамнине и закупнине
 - премије осигурања итд

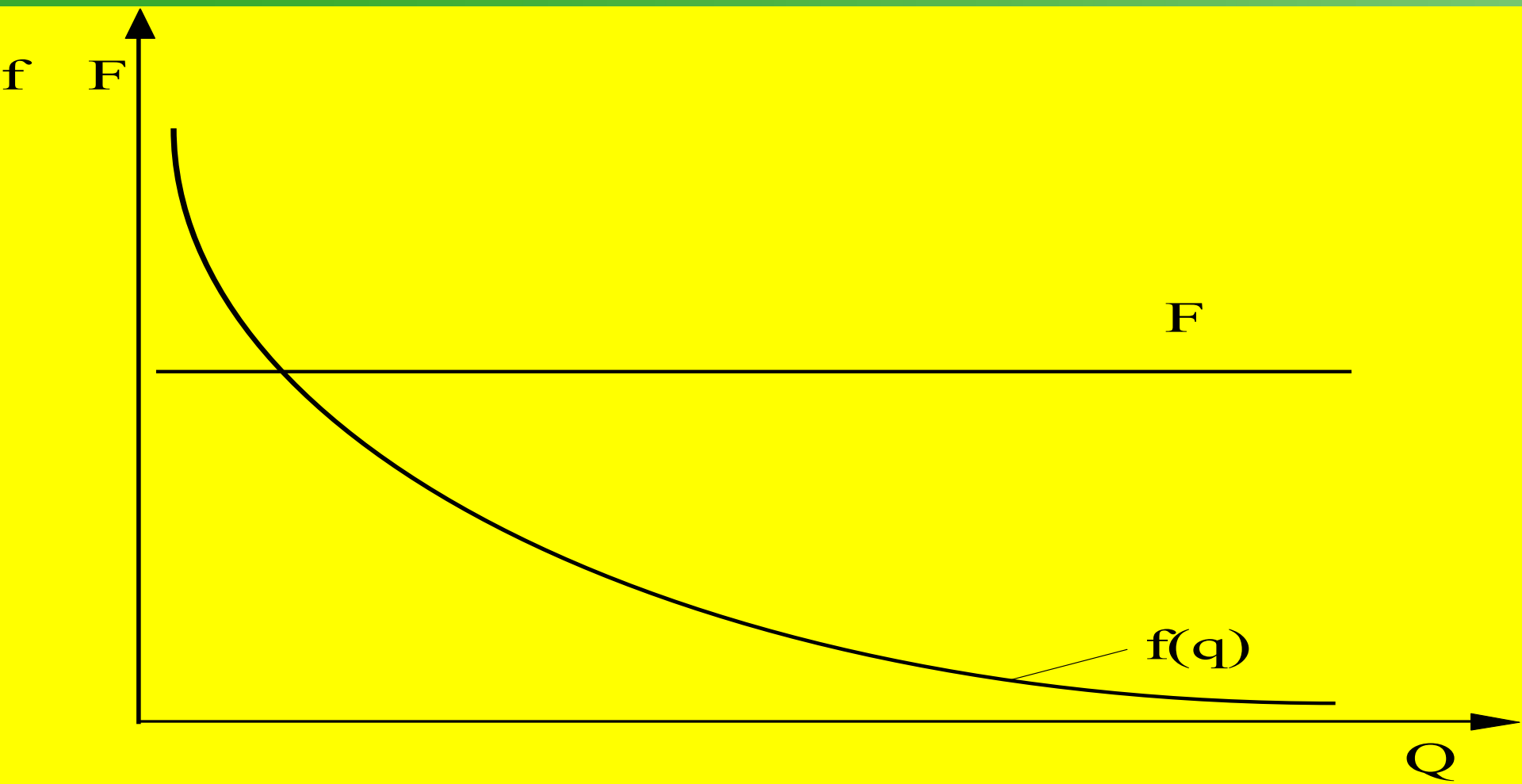


Док се укупни апсолутни фиксни трошкови не мењају односно независни су од обима искоришћења капацитета, јединични апсолутни фиксни трошкови мењају се променом обима производње.

Тај трошак по јединици учинака пада ако обим производње (Q) расте, односно расте ако производња (Q) пада.

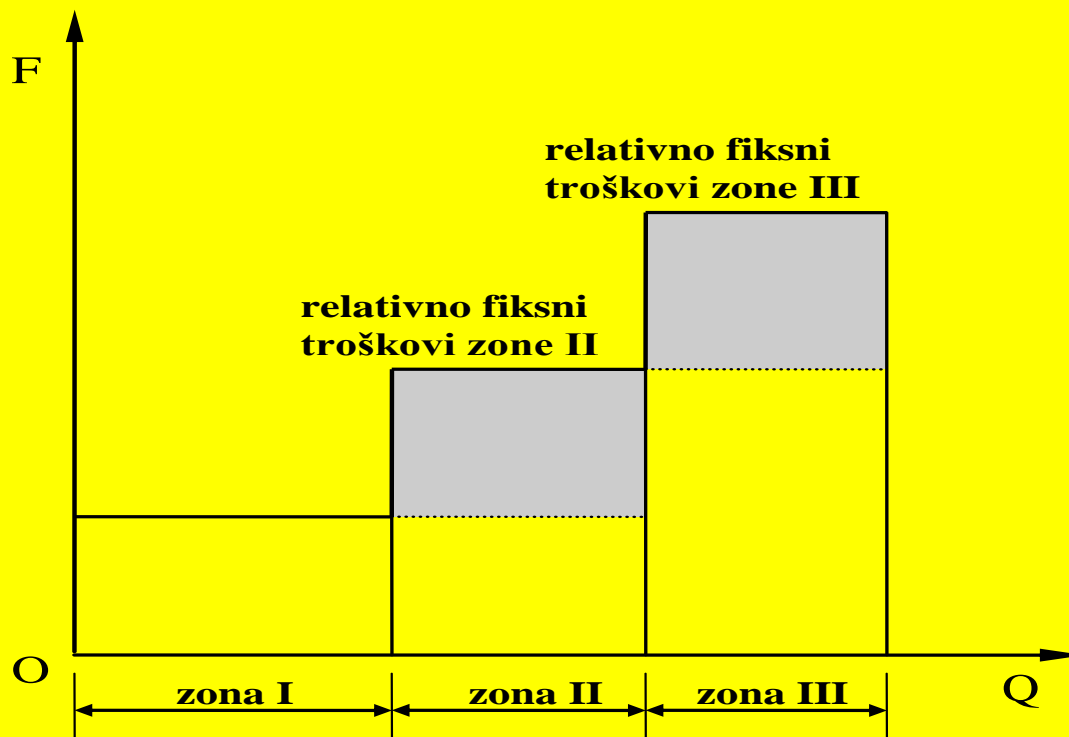


Приказ кретања укупних и просечних јединичних апсолутно фиксних трошкова



релативни фиксни трошкови

остају непромењени у укупној суми
само у појединим зонама пословања



б) варијабилни трошкови (В)

Појављују се тек *с отпочињањем производње и нестају с престанком производње.*

При свакој промени обима производње (нивоа искоришћења капацитета) мењају се укупни варијабилни трошкови док јединични варијабилни трошкови остају исти.



Типични варијабилни трошкови су:

- материјал за израду производа
 - лични дохоци израде
- амортизација обрачуната по функционалном систему
- помоћни материјал и енергија везани непосредно за производњу



Варијабилни трошкови деле се на :

а) пропорционалне трошкове(V_n) -

укупни пропорционални трошкови расту или опадају с размерно порасту или смањењу обима производње. Они су константни на свим нивоима пословања. Најзначајнији су

- материјал за израду
- лични дохоци израде



б) прогресивни трошкови ($V_{пг}$)

- су такви варијабилни трошкови који расту брже него што расте обим производње.

Прогресија варијабилних трошкова увек се јавља као знак ненормалних појава у процесу производње.



Типичан пример
прогресивних трошкова
настаје увођењем
прековременог и/или
ноћног рада када осетно
расту лични дохоци,
трошкови расвете, грејања
и сл.



и) дегресивни трошкови (Вд)

- су такви варијабилни трошкови који расту спорије од обима производње.

Појављују се код компанија која интензивније користе средства за рад (електричне централе, плинаре, рафинерије и сл.).



Трошкови који показују
дегресивне карактеристике,
обично се разврставају у
погонску или управно-
продајну режију (као на пр.
огрев, помоћни материјал)



Укупни трошкови

Укупни трошкови представљају збир укупних фиксних и укупних варијабилних трошкова

$$T = \Phi + V_{п} + V_{пг} + V_{д}$$

фиксни пропорционални прогресивни дегресивни

односно

$$T = \Phi + V$$



Обрачун трошкова пословања

Обрачун (калкулација)
трошкова учинака
(производа и услуга) има за
циљ утврђивање њихове
цене коштања.



Да би цена учинака била што тачнија, потребно је познавати елементе њихове структуре и појединачне врсте и групе трошкова који настају при обављању делатности компаније.



Податке о елементима
структуре цене коштања и
врстама и групама трошкова
обезбеђује рачуноводство.
Ти подаци ће имати утолико
већи и калкулативни и
аналитичко - контролни значај
уколико су трошкови
пословања груписани у што
хомогеније групе.



Добар обрачун врста трошкова пружа
добре могућности за:

- утврђивање структуре трошкова пословања и учешћа сваке поједине врсте у укупним трошковима,
- израчунавање степена рентабилности сваке поједине врсте трошка,
- утврђивање степена зависности компаније од трећих лица,



- утврђивање техничке опремљености компаније, односно утврђивање учешћа живог и предметећеног рада при обављању делатности компаније,
- праћење кретања висине трошкова у текућем обрачунском периоду,
- планирање трошкова за одговарајући степен запослености, односно одговарајући обим планиране производње.



Књиговођствено обухватање
врста и група трошкова
врши се на рачунима класе
5 КОНТНОГ ОКВИРА.



Сагласно подели биланса
успеха на четири
подбиланса, међу расходима
у класи 5 се разликују:

- 1) Пословни (оперативни)
расходи,
- 2) Финансијски расходи,
- 3) Остали расходи и
- 4) Ванредни расходи.



1.1. Евиденција Пословних (оперативних) расхода

Пословни расходи обухваћени су у КОНТНОМ оквиру на групама конта 50-53, и то:

50 – набавна вредност продате робе,

51 – трошкови материјала,

52 – трошкови зарада, накнада зарада и остали лични расходи,

53 – трошкови производних услуга,

54 – трошкови амортизације и резервисања и

55 – нематеријални трошкови.



Набавна вредност продате робе

Продаја робе, као друга фаза
(P-N₁) у кружном кретању
средстава предузећа,
представља основни задатак
и смисао оснивања и
пословања предузећа.



Трговинским компанијама
као редован расход јавља се
и набавна вредност
продате робе. Јер, продаја
робе је њихова основна
делатност.



Она купују робу ради њене
даље продаје. Из прихода
који се оствари продајом
робе треба да се надокнаде
не само трошкови
пословања, већ и улагања у
набавку робе.



С обзиром на начин и време плаћања продате робе, могуће је разликовати продају робе:

- **са плаћањем пре испоруке робе**, тзв. авансна продаја са плаћањем унапред,
- **за готово** (непосредна продаја робе за готов новац),
- продаја робе за одговарајуће **хартије од вредности**,



- путем **безготовинског,**
вирманског начина
плаћања,
- путем **одложеног**
безготовинског плаћања,
- продаја робе са одложеним
плаћањем путем
потрошачких кредита,



- **продаја робе путем компензације**, односно продаја одређене робе уз истовремену куповину за исти износ неке друге робе од партнера, који је попут нашег предузећа, истовремено у улози и купца и продавца.



Обрачун и књижење набавне вредности реализоване робе је различито у зависности од тога да ли се залихе робе евидентирају по:

- Набавној или

- Продајној вредности



На рачунима групе **50** –
**Набавна вредност продате
робе**, исказује се набавка
робе и набавна вредност
продатих некретнина
прибављених ради даље
продаје.



Од начина књижења ове групе
зависи од тога да ли се
евиденција о почетном
стању, набавци и продаји
робе води на рачунима групе
13 – Роба, у оквиру
финансијског књиговодства
или на одговарајућем рачуну
класе 9, у оквиру обрачуна
трошкова и учинака.



Када се евиденција о почетном стању, набавци и продаји робе води на рачуну 130 у финансијском књиговодству, набавна вредност продате робе књижи се задужењем рачуна 501, у корист рачуна групе 13 – Роба, без употребе рачуна 500.



Наша даља пажња биће
усмерена на наведеним
књижењима групе 13 – Роба.
Трговинска предузећа нису у
обавези да воде евиденцију у
оквиру рачуна класе 9.
Сагласно члану 6. Закона о
трговини, под трговином на
велико подразумева се
куповина робе ради даље
продаје или прераде.



Трговина на мало је
куповина робе ради дање
продаје становништву за
личну потрошњу, односно
ради продаје крајњим
потрошачима.



Пример:

1. Вредност робе по фактури добављача...	2.000.000
2. ПДВ општа стопа (18%)	360.000
3. Зависни трошкови набавке	100.000
4. ПДВ општа стопа (18%)	18.000
5. Набавна вредност робе (1+3)	2.100.000
6. Разлика у цени	300.000
7. Продајна вредност без пореза (5+6).....	2.400.000
8. ПДВ општа стопа (ред.бр.7x18%).....	432.000
9. Продајна вредност са ПДВ (7+8).....	2.832.000



Књижење набавке робе:

500 – Набавка робе
2.100.000

270 – ПДВ (опш.стпа) 378.000

433 – Добављачи у земљи
2.360.000

433 – Добављачи у земљи
118.000

*- за извршену набавку робе у промету на
мало*



Роба у промету на мало
евидентира се на основу
калкулације продајне цене
робе, на рачуну 134 – Роба у
промету на мало, у оквиру
кога се на посебним
аналитичким рачунима води
евиденција о:



- роби по продајној цени (1340)
- укалкулисани ПДВ (1344)
- укалкулисана разлика у цени (1349)

Књижење:

1340 – Роба у промету на мало	2.832.000
270 – ПДВ (18%)	378.000
433 – Добављачи у земљи	2.360.000
433 – Добављачи у земљи	118.000
1344 – Укалкулисани ПДВ	432.000
1349 – Укалкулисана раз. у цени	300.000
<i>- за набавку робе</i>	



Обрачун и књижење набавне
вредности продате робе, како смо
већ видели, разликују се према
томе да ли се залихе евидентирају

ПО

- **набавној** или ПО

- **продајној (планској) вредности.**



При утврђивању набавне вредности продате робе евидентиране по стварној набавној вредности јавља се проблем избора цене релевантне за обрачун. Ово због тога што се, по правилу, набавне цене појединих партија међусобно разликују.



Другим речима, ако се **залихе робе евидентирају по партијама**, што није чест случај, набавна вредност продате робе утврђује се множењем продате количине са набавном ценом конкретне партије.



Уколико се, међутим, роба не
евидентира по партијама,
већ само по врсти,
количини и вредности, тада
се за обрачун набавне
вредности продате робе
користи следеће методе:



1. Специфичне идентификације,
2. Метод прва улазна-прва излазна (ФИФО) и
3. Метод пондерисаног просечног трошка.



На један од поменутих
начина обрачуната набавна
вредност продате робе
књижи се тако што се
задужује рачун Набавна
вредност продате робе, а
одобрава рачун Роба на
залихи.



На рачунима главне књиге ово књижење
изгледа:

131 – Роба на залихи

501 – Набавна вредност продате робе

S^o

Набавна вредност продате робе



Пример обрачуна изласка робе по партијама:

Обрачун утрошка робе по партијама захтева да се за једну врсту робе отвара онолико аналитичких картица колико је пута тај материјал набављен. На пример: роба А је набављена 3 пута у току обрачунског периода и то:



5. јануара 500 кг x 30 дин. за 1
кг,

15. јануара 500 кг x 35 дин. за
1 кг и

25 јануара 1.000 кг x 40 дин. за
1 кг.

У материјалном (аналитичком)
књиговодству ће се отворити
три аналитичка рачуна
(картице).



Партије су физички одвојене једна од друге. Приликом издавања робе у трговину, у требовање се уноси број партије, а трошкови робе се утврђују множењем издате количине са набавном ценом те партије.



На пример: по требовању бр.
1 издато је 30.01. трговини
на мало 250 кг робе А,
набављеног по другој
партији чија је набавна цена
35 дин. за 1 кг.



Трошкови робе ће бити 205
 $\times 35 = 8.750$ дин.

Овај начин обрачуна
утрошка робе се
препоручује за компаније
која немају велики број
врста робе на залихама и
код којих набавке робе нису
честе.



Обрачун и књижење набавне вредности продате робе евидентиране по набавној цени (метод фифо и метод пондерисаног просечног трошка)

- Прва улазна – прва излазна (ФИФО)

Пример:

Отпремницом бр. 14 испоручено је 1.100 комада робе „Х“. Стање залихе робе „Х“ дато је на аналитичком рачуну:



Роба »X«

$$1.000 \times 1.000 = 1.000.000$$

$$500 \times 1.100 = 550.000$$

Вредност укупна залиха робе износи 1.550.000 динара
 Обрачунати и прокњижити набавну вредност испоручене робе
 За обрачун користити ФИФО методу

Обрачун набавне вредности продате робе уз помоћ ФИФО методе:

$$900 \times 1.000 = 900.000$$

$$100 \times 1.000 = 100.000$$

$$300 \times 1.100 = 330.000$$

1.330.000

Књижење на рачунима главне књиге:

131 - Роба

S°	1.550.000	1.330.000	(1)
----	-----------	-----------	-----

501 – Набавна вредносот продате
 робе

1)	1.330.000
----	-----------

- Метод пондерисаног просечног трошка

Суштина ове методе је да се излаз са залиха робе књижи на трошкове, по цени која се утврђује периодично, или по пријему сваке нове количине.



Наиме, трошкови робе доступне за излаз (залихе и новонабављене количине) деле се са бројем јединица, да би се добио просечан трошак по јединици. По овој цени се врши излаз робе до нове набавке.



Набавка и излаз робе

Датум	Опис	Количина		Набавна цена	Набавна вредност
		набавка	излаз		
01.01.	Почетно стање	100		10	1.000
15.02.	Излаз		50		
20.03	Набавка	500		12	6.000
15.04.	Набавка	100		13	1.300
25.04.	Излаз		50		
10.05.	Излаз		200		
25.05.	Набавка	100		14	1.400
26.06.	Излаз		300		
30.06.	Свега:	800	600		9.700

Дакле, ако се користи метод просечног пондерисаног трошка, приликом сваке нове набавке израчунава се нова цена по којој се врши обрачун излаза робе или обрачун продатих добара. Тако је, 20. 03. просечна цена израчуната на следећи начин:



1)	Стање пре прве набавке	50 x 10	500
2)	Набављено 20.03.	500 x 12	6.000
3)	Стање после прве набавке	550 x 12	6.500
4)	Просечна цена (6.500 : 550)		12

Књижење:

130 - Роба

7.220 (1

501 – Обрачун набавке робе

1) 7.220

На крају закључимо: Просечна набавна цена израчунава се тако што се стварна набавна вредност робе подели са количином:

$$\text{Просечна набавна цена} = \frac{\text{Стварна набавна вредност робе на залихама}}{\text{Количина робе на залихама}}$$



Пример:

Стање робе на залихама
износи 134.500, односно
3.300 кг.

1) Издато је 1.200 кг. робе.

Књижење методом просечне
набавне цене би изгледало:



130 – Роба

501 – Набавна вредност робе

S° 134.500	48.912 (1
------------	-----------

1)	48.912
----	--------

$$\text{Просечна набавна цена} = \frac{134.500}{3.300} = 40,76 \text{ дин.}$$

$$1.200 \times 40,76 = 48.912 \text{ din.}$$

Након изласка робе, вредност залиха износи 85.588 дин.

Пример 1. Предузеће је продало 500 јединица робе »А» по цени од 550дин/јед., што укупно износи 275.000дин. Просечна набавна вредност по јединици износи 513,33дин. ($1.540.000 / 3.000 = 513,33$). Обрачунати и прокњижити ПДВ по општој стопи од 18% за продату робу.



Калкулација 1.

Елементи калкулације	Вредности
1. Набавна вредност робе (500 јед. x 513,33 дин.)	256.665
2. Продајна вредност брз ПДВ (500 јед. x 550 дин.)	275.000
3. Износ ПДВ (275.000 x 18%)/100	49.500
4. Продајна вредност робе са ПДВ	324.500

Дневник

Р.б.	Конто		Опис	Износ	
	Дугује	Потраж.		Дугује	Потражује
1)	202	602	Купци у земљи	324.500	
		470	Приходи од продате робе Обавезе за ПДВ у издатим фактурама <i>- за продату разну робу</i>		275.000 49.500
	501		Набавна вредност продате робе	256.665	
	1329		Разлика у цени робе	18.335	
		131	Роба на залихама <i>- за отпремљену робу из складишта на велико</i>		275.000

**Обрачун и књижење
набавне вредности робе
евидентиране по
продајној цени**

Евиденција робе у
компанијама која се баве
прометом робе на мало по
правилу се води по
продајној вредности.



Продајне цене робе садрже,
да подсетимо, набавну
вредност и планирану
разлику у цени. Отуда се
набавна вредност робе
утврђује корекцијом
(умањивањем) продајне
вредности робе за разлику у
цени.



То значи ако би целокупне залихе робе биле продате, набавна вредност продате робе би се обрачунала тако што би се вредност залиха робе по продајној вредности, која је исказана као салдо на рачуну Роба, умањила за укупан износ обрачунате разлике у цени, тј. за салдо рачуна Разлика у цени.



Међутим, када је продат само део укупних залиха робе, тада је нужно да се одреди део разлике у цени који се односи на продату робу.

Сразмерни део разлике у цени може се израчунати на више начина. Ми ћемо приказати два:



$$\text{Сразмерни део разлике у цени} = \frac{\text{Вредност продате робе по продајној вредности} \quad \times \quad \text{S}^\circ \text{ рачуна Разлика у цени}}{\text{Вредност залиха робе по продајној цени}}$$

или решавањем пропорције

$$CP : CPЦ = PP : X$$

где је:

CP – Салдо рачуна Роба на залихи по продајној цени

CPЦ – Салдо рачуна Разлика у цени и

PP – Вредност продате (реализоване) робе по продајној цени

$$\text{Сразмерни део разлике у цени} = \frac{\text{Вредност продате робе по продајној вредности} \quad \times \quad \text{S}^\circ \text{ рачуна Разлика у цени}}{\text{Вредност залиха робе по продајној цени}}$$

или решавањем пропорције

$$CP : CPЦ = PP : X,$$

$$X = \frac{CPЦ \times PP}{CP}$$

где је:

CP – Салдо рачуна Роба на залихи по продајној цени

CPЦ – Салдо рачуна Разлика у цени и

PP – Вредност продате (реализоване) робе по продајној цени

У трговини се, међутим,
најчешће користи
следећи начин обрачуна
реализоване разлике у
цени; прво се утврђује
стопа разлике у цени:



$$\text{СРЦ} = \frac{100}{\text{СР}} \cdot \frac{\text{СРЦ}}{\text{СР}} \times 100 = \% \text{ разлике у цени}$$

- **срц** - салдо рачуна разлике у цени
- **ср** – салдо рачуна роба на залихи по продајној цени
- Добијени проценат примени се на вредност продате робе, како је то приказано на следећем обрасцу :



$$\% \text{ разлике у цени} \times \frac{\text{ПР}}{100} = \text{РРЦ (реализована разлика у цени)}$$

- РР вредност продате (реализоване) робе по продајној цени.
- До набавне вредности продате робе долази се на следећи начин:



Вредносот продате робе по продајној цени
- сразмерни део разлике у цени

= набавна вредност продате робе

Овако обрачуната набавна вредност
продате робе књижи се на терет рачуна

Набавна вредност продате робе, рачун

Роба се одобрава за износ продајне
вредности продате робе, а рачун

Разлика у цени се задужује за
обрачунати сразмерни део разлике у
цени.



Приказано графички, ово књижење изгледа:

131 – Роба на залихи

501 – Набавна вредност продате робе

S°

Вредност
продате робе
по продајној
цени

Набавна
вредност
продате робе

1349 - Разлика у цени

Сразмерни део
разлике у цени

S°



Након овог књижења, на
рачуна Роба приказане су
преостале залихе по
продајној вредности, а
салдо рачуна Разлика у
цени показује
нереализовану разлику у
цени.



На рачуну Набавна вредност продате робе прокњижена је набавна вредност продате робе, која ће као негативна компонента (односно као расход) ући у обрачун периодичног резултата.



Пример:

Промет на тангираним рачунима главне књиге:

	дугује	потражује
Роба	600.000.-	300.000.-
Разлика у цени	150.000.-	300.000.-

1) Продата је половина залиха робе, по основу чега је извршено фактурисање.

Обрачунати и прокњижити набавну вредност продате робе.



$$\frac{150.000 \times 150.000}{300.000} = 75.000$$

$$CP = 300.000 (600.000 - 300.000)$$

$$PP = 150.000$$

$$CPЦ = 150.000 (300.000 - 150.000)$$

Вредност продате робе по продајној цени	150.000
- Сразмерни део разлике у цени	75.000
= Набавна вредност продате робе	75.000

131 – Роба

600.000

300.000

150.000 (1

501 – Набавна вредност продате робе

1) 75.000

1349 - Разлика у цени

150.000

300.000

1) 75.000

Пример 2. Предузеће је продало 300 јединица робе по продајној цени од 445,50 дин. уз рабат од 3% са обрачунатим ПДВ од 18%. Обрачунати и прокњижити набавну вредности продате робе ако се роба на залихама води по продајним ценама на велико и разликом у цени у износу од 12.150 дин.

Изводом банке обавештени смо да је купац измиро свој дуг у року па је тиме и искористио понуђени каса сконто од 1%.



Калкулација 2.

Елементи калкулације	Вредности
1. Набавна вредност робе	121.500
2. Разлика у цени робе	12.150
2. Продајна вредност без ПДВ (300 јед. x 445,5 дин.)	133.650
3. Рабат 3%	4.009,5
3. Износ ПДВ	23.335,3
4. Продајна вредност робе са ПДВ (3-4+5)	152.975,8

Обрачуни:

$$\text{Рабат} = 133.650 \times 3\% / 100 = \mathbf{4.009,5}$$

$$\text{ПДВ} = (133.650 - 4.009,5) \times 18\% / 100 = \mathbf{23.335,29}$$

Укупно задужење за купца износи 152.975,8дин. а добили смо када смо од продајне вредности робе без ПДВ одбили одобрени попуст тј.рабат и додали обрачунати ПДВ.

Књижење у дневнику:

Дневник

Р.б.	Конто		ОПИС	Износ	
	Дугује	Потраж.		Дугује	Потраж.
1.	202	602 470	Купци у земљи Приходи од продаје робе на велико Обавезе за ПДВ поиздатим фактурама <i>- за продату робу</i>	159.985,3	133.650 23.335,3
1а.	602	202	Приходи од продаје робе на велико Купци у земљи <i>- за одобрени рабат 3%</i>	4.009,5	4.009,5
1б.	501 1329	1310	Набавна вредност продате робе Укалкулисана разлика у цени на велико Роба у промету на велико <i>- за обрачун набавне вредности</i>	121.500	12.150 133.650
1в.	241 560	202	Текући рачун Финансијски расходи Купци у земљи <i>- извод банке</i>	151.446 1.529,76	152.975,8

ЕВИДЕНЦИЈА ТРОШКОВА МАТЕРИЈАЛА

Трошкови материјала, ситног инвентара и амбалаже су у новцу изражени утрошци материјала, ситног инвентара и амбалаже.



То значи да се висина ових
трошкова утврђује
множењем утрошених
количина са одговарајућим
ценама, које могу бити
стварне или **планске**
набавне цене.



Трошкове материјала, ситног
инвентара и амбалаже
обухватамо преко
јединственог рачуна 511 -
Трошкови материјала. Да би се
избегло развијање великог
броја рачуна, на рачуну
Трошкови материјала књиже
се и остали трошкови
материјала, као што су:



5111 - трошкови помоћног и
осталог материјала, 5121-
трошкови канцеларијског
материјала, 513 - горива и
мазива, кало, лом, растур,
квар материјала, робе и
готових производа, 5130-
трошкови електричне
енергије и трошкови воде.



Обрачун и књижење
трошкова материјала
разликује се од обрачуна и
књижења трошкова СИТНОГ
инвентара и амбалаже, па
ће стога и бити посебно
ИЗЛОЖЕНИ.



Обрачун и књижење трошкова материјала обрачунатих по стварним набавним ценама

Начелно, књижење трошкова
материјала тангира рачун
511 - Трошкови материјала
који се задужује и рачун
101 - Материјал који се
одобрава.



Књижењу трошкова
материјала претходи
утврђивање њихове висине
односно вредности.

Утрошак материјала може се,
у начелу, утврђивати
помоћу **метода сталног
инвентара** и помоћу
**метода уметнутог
инвентара.**



Утврђивање висине утрошка материјала путем **метода сталног инвентара** претпоставља да се након сваког издавања материјала књижи смањење залиха (метод сконтрирања). У зависности од тога како је организована магацинска и аналитичка евиденција материјала, утрошак се може обрачунавати:



1) по партијама (набавкама) и

2) по врстама материјала.

1) Обрачун утрошка материјала по

партијама захтева да магацинска и

аналитичка евиденција материјала

буду организоване тако да се

материјал евидентира по партијама

односно набавкама.



То практично значи да се за једну врсту материјала отвара онолико аналитичких картица колико пута се тај материјал набавља. Тако на пример, ако се шећер у кристалу набавља у току обрачунског периода 3 пута и то:



1) 3. марта 2.000 кг по набавној цени од 42 динара за кг,

2) 2) 6. марта 1.000 кг по набавној цени од 44 динара за кг и

3) 3) 8. маја 3.000 кг по набавној цени од 46 динара за кг,

онда ће у материјалном књиговодству бити отворена три аналитичка рачуна.



Поред тога, неопходно је да залихе у магацину материјала физички буду одвојене и означене по партијама.

Издавање материјала врши се по партијама. С тим у вези, у требовање се уноси број партије, а трошкови материјала утврђују се множењем издате количине са набавном ценом односне партије.



Ако претпоставимо да је
према требовању бр. 14.
издато 500 кг шећера,
набављеног у првој партији,
чија је набавна цена 42
динара, онда су трошкови
материјала:

$$500 \times 42 = 21.000 \text{ динара}$$



Исти износ се евидентира као излаз на рачуну партије бр. 1. Овакав начин евиденције залиха и обрачуна утрошака материјала рационално је да се користи у оним компанијама која немају велики број врста материјала на залихи и у којима набавке нису честе.



2) **Када је при методу сталног инвентара** евиденција материјала организована тако да се **аналитички рачуни отварају по врстама**, онда свака врста материјала има свој аналитички рачун на коме се, без обзира на различитост набавних цена, евидентирају све набавке односно врсте материјала.



За наведени пример,
аналитички рачун у
материјалном књиговодству
изгледао би овако:



Улаз	Шећер у кристалу	Излаз
03.03.	$2.000 \times 42 = 84.000$	
06.03.	$1.000 \times 44 = 44.000$	
08.05.	$3.000 \times 46 = 138.000$	
	<hr/>	
	6.000	266.000

Код оваквог облика евиденције залихе материјала се не морају физички делити по партијама, већ се све набавке истог материјала мешају, што у односу на обрачун партија може представљати значајну предност.



Међутим, ако се материјал евидентира по набавним вредностима, онда се, чак и у случају релативног мировања цена, набавне цене разликују од једне до друге набавке због различитих зависних трошкова набавке који су условљени избором добављача и уговореним условима набавке.



При оваквој евиденцији
залиха материјала јавља се
проблем утврђивања висине
трошкова, тачније проблем
избора набавне цене која се
користи за обрачун
трошкова материјала.



Јер, свака од набавних цена је „права“ цена. У конкретном примеру, поставља се питање са којом набавном ценом треба помножити утрошену количину од 500 кг шећера, да би се утврдио трошак материјала, са 42, 44 или 46 динара?



Јер, свака од њих је набавна
цена за дату врсту
материјала. За разрешење
овог проблема у
рачуноводственој
литератури и пракси
развијено је више
поступака.



Међу најпознатије и најчешће примењиване методе убрајају се:

1) метод пондерисане просечне цене,

2) метод прва улазна цена = првој излазној цени (ФИФО метода)



(1) Према методи пондерисане просечне набавне цене трошкови материјала се утврђују множењем утрошених количина са пондерисаним просечним набавним ценама за односну врсту материјала.



Пондерисана просечна
набавна цена се израчунава
дељењем укупне вредности
залиха са укупном
количином материјала на
залихи.



Будући да свака нова набавка са ценом која одступа од претходне пондерисане просечне набавне цене доводи до њене промене, просечне набавне цене се морају поново утврђивати после сваке набавке, односно пре сваког издавања материјала ако је у међувремену извршена нова набавка материјала.



Пример:

За илустрацију методе обрачуна трошкова материјала по просечној набавној цени користићемо већ наведени пример, према коме је стање залиха шећера:

Улаз	Шећер у кристалу	Излаз
1) 2.000 x 42 = 84.000		1.300 x 44.33 = 57.630 (4
2) 1.000 x 44 = 44.000		
3) 3.000 x 46 = 138.000		
<hr/>	<hr/>	
6.000	266.000	

По требовању бр. 8 издато је у производњу 1.300 кг шећера. Да би се утврдила висина трошкова потребно је утврдити просечну набавну цену. У овом случају, она износи:

$$\text{ПНЦ} = \frac{266.000}{6.000} = 44,33 \text{ динара}$$

јер је укупна вредност залиха 266.000.- динара, а на залихи има укупно 6.000 кг шећера.



Трошкови материјала су производ
утрошених количина и просечне
набавне цене:

$$1.300 \times 44,33 = 57.630 \text{ динара.}$$

Утврђена просечна цена остаје
непромењена све до нове набавке.

Тада се за потребе обрачуна
трошкова мора утврдити нова
просечна набавна цена.



Само у случају да је стварна
набавна цена нове набавке
једнака просечној набавној
цени неће се појавити
потреба поновног
утврђивања просечне
набавне цене. У томе
случају набавка није
утицала на промену
просечне набавне цене.



Пример 2. (пондерисана просечна цена)

Главна књига I

101 - Материјал		433 - Добављачи		511 – Трошкови материјала	
1) 1.000.000	1.220.000 (3)		1.000.000 (1)	3) 1.220.000	
2) 525.000	748.125 (5)		525.000 (2)	5) 748.125	
4) 550.000			550.000 (4)		

Главна књига II

Улаз	101 – Материјал А		Излаз
1) 1.000 x 1.000 = 1.000.000		1.200 x 1.016,67 = 1.220.004	(3)
2) 500 x 1.050 = 525.000		700 x 1.068,75 = 748.125	(5)
4) 500 x 1.100 = 550.000			

Обрачун цена:

$$Ц_1 = \frac{1. \text{ набавка} + 2. \text{ набавка}}{1. \text{ набавка} + 2. \text{ набавка}} = \frac{1.000 \times 1.000 + 500 \times 1.050}{1.000 + 500} = \frac{1.000.000 + 525.000}{1.500} =$$

$$\frac{1.525.000}{1.500} = \mathbf{1.016,67} \text{ динара}$$

$$Ц_2 = \frac{\text{Остатак количине по средњој цени} + \text{Нова набавка}}{\text{Остатак количине} + \text{Нова количина}} =$$

$$\frac{300 \times 1.016,67 + 500 \times 1.100}{300 + 500} = \frac{305.000 + 550.000}{800} = \mathbf{1.068,75} \text{ динара}$$

Када цене материјала на тржишту расту, трошкови материјала обрачунати по методу пондерисане средње цене ће бити нешто виши, а ако цене материјала на тржишту падају – трошкови материјала обрачунати по овом методу ће бити нешто НИЖИ.



Просечна набавна цена не мора да се обрачунава после сваке набавке (текућа средња цена), него се може утврдити на крају обрачунског периода.



По цени утврђеној на овај начин,
материјал би се издавао у
производњу у наредном
обрачунском периоду.

Применом ове варијанте,
трошкови материјала би били
нешто нижи када цене
материјала расту, и обрнуто,
што значи да даје већи резултат
него метод текуће средње цене.



(2) У основи методе прва улазна цена = првој излазној цени, која је позната као ФИФО метод (фирст ин = фирст оут), налази се претпоставка да се материјал троши оним редоследом како се набавља.



Стварно трошење материјала не мора одговарати овој претпоставци. Правило ФИФО одређује само партију чије цене се узимају у обзир за обрачун; стварно физичко трошење није одлучујуће.



Пример:

Залихе материјала су, према аналитичкој евиденцији, следеће:

Улаз	Шећер у кристалу	Излаз
1) 2.000 x 42 = 84.000		1.300 x 42 = 54.600 (4
2) 1.000 x 44 = 44.000		
3) 3.000 x 46 = 138.000		
<hr/>		
6.000	266.000	

По требовању бр. 8 издато је 1.300 кг шећера.



У складу са претпоставком на којој почива ФИФО метод трошкови материјала се утврђују на следећи начин:
 $1.300 \times 42 = 54.600.-$ динара

Релевантна цена за утврђивање трошкова је стварна набавна цена прве набавке.



Она ће се користити све док се не утроши материјал из прве партије, у конкретном случају, док се у производњу не изда 2.000 кг шећера. Потом ће се као цена за обрачун трошкова користити цена друге набавке од 44 динара, итд.



Методом уметнутог инвентара висина

уtroшака и трошкова
материјала се утврђује као
разлика између почетних
залиха увећаних за све
набавке извршене у току
обрачунског периода и
крајњих залиха.



Висина крајњих залиха се утврђује пописом, па отуд и назив метода уметнутог инвентара. Без утврђивања висине залиха на крају није могуће установити висину трошкова.



Висина трошкова у овом случају непосредно зависи од висине залиха утврђених на крају обрачунског периода.

Уколико пописом буду утврђене више залихе трошкови ће бити нижи, док утврђивање нижих крајњих залиха повлачи за собом исказивање виших трошкова.



Немогућност контроле рада
одговорних лица сматра се
основном слабошћу оваквог
начина утврђивања
трошкова материјала.



За израчунавање трошкова материјала, који се добијају као умножак утрошених количина и набавних цена може се користити просечна цена набавки, цена прве или цена последње набавке.



Трошкови материјала се,
како смо већ истакли везују
за места трошкова или
директно за носиоце
трошкова односно радне
налоге.



Код система сталног
инвентара везивање
трошкова за места и
носиоце трошкова
обезбеђује се уношењем у
требовање материјала било
шифре места трошка било
броја радног налога, ако је
реч о материјалу за израду.



Трошкови материјала
утврђени путем система
уметнутог инвентара не
могу се везати ни за места
ни за носиоце трошкова, јер
се утврђују само у својој
укупној висини.



Отуда се овај метод може користити, када је реч о трошковима материјала за израду, само у процесној индустрији.

Пример:

Почетне залихе шећера у кристалу су износиле 2.000 кг по цени од 42 динара за кг. У току обрачунског периода набављено је: 1.000 кг шећера по набавној цени од 44 динара за кг и 3.000 кг шећера по цени од 46 динара за кг.



Пописом залиха на крају обрачунског периода утврђено је да залихе шећера износе 4.700 кг шећера. Утврдити утрошак и трошак шећера ако се као набавна цена користи цена последње набавке.

Обрачун утрошка шећера:	Почетне залихе	2.000 кг
	+ Набавке	4.000 кг
	= Укупно:	6.000 кг
	- Крајње залихе	4.700 кг
	= Утрошак шећера	1.300 кг
Обрачун трошкова шећера:	1.300 x 46 = 59.800 dinara	

За обрачун трошкова материјала у изложеним примерима коришћене су, зависно од полазне претпоставке, различите стварне набавне цене. Због тога су трошкови материјала различити, иако је утрошак материјала у свим наведеним примерима исти.



Метод обрачуна трошкова	Претпоставка о редоследу потошње	Висина обрачунатих трошкова
1. Просечна пондерисана цена	У потрошњи су задржане исте количине материјала из почетног стања и појединачних набавки	$1.300 \times 44,33 = 57.630$
2. ФИФО	Утрошени материјал потиче из почетног стања и првих набавки	$1.300 \times 42 = 54.600$

Под претпоставком да се стварне набавне цене у току обрачунског периода не мењају, проблем избора цена за обрачун трошкова се не поставља, а трошкови материјала ће бити исти независно од коришћене методе обрачуна.



Међутим, таква претпоставка је далеко од реалности. У условима продуженог пада цена (дефлација) или пораста цена (инфлација) примена различитих метода обрачуна трошкова материјала има за последицу:



а) различиту висину трошкова

и б) различиту вредност

залиха материјала. Ако се

завршени производи и

реализују у току истог

обрачунског периода, онда ће се

као последица различито

обрачунатих трошкова појавити

и различити периодични

резултати.



Ниже обрачунати трошкови
условиће при истој висини
прихода већи, а више
обрачунати трошкови нижи
периодични резултат.



То значи да се, у условима
продуженог пада или раста
цена, на висину
обрачунатог периодичног
резултата може утицати
кроз избор метода обрачуна
трошкова материјала.



С обзиром да живимо у време
када је у привредама највећег
броја земаља, као и у привреди
наше земље, присутан више или
мање изражен пораст цена
размотрићемо утицај изабраних
метода обрачуна трошкова на
висину периодичног резултата и
вредности залиха.



У циљу илустровања
претпоставићемо да је
целокупна производња
завршена и реализована.

Приход остварен реализацијом
износи 100.000.- динара. Под
претпоставком да осим
трошкова материјала није било
других трошкова обрачунати
финансијски резултат изгледа:



Метод обрачуна	Приход	Расход	Резултат
1. Просечна пондерисана цена	100.000	57.630	42.370
2. ФИФО	100.000	54.600	45.400

Највиши резултат је исказан при коришћењу ФИФО методе, што је и разумљиво јер су трошкови утврђени на основу најнижих набавних цена.



Овај резултат садржи тзв.
инфлаторне ефекте, до
којих долази услед
међусобног сучељавања
прихода обрачунатих по
текућим продајним ценама
са трошковима
обрачунатим по ранијим
(нижим) набавним ценама.



Да би се утврдила висина
инфлаторних ефеката
необходно је утврдити разлику
између нижих трошкова и
више вредности нове
набавке утрошеног
материјала.



Ако су у тренутку нове набавке цене шећера 48 динара за кг, онда је за куповину утрошених 1.300 кг потребно 62.400 динара.

Трошкови по ФИФО методи су износили 54.600 дин. и толико је на име расхода надокнађено из прихода.



Сума од 54.600 динара
довољна је да се поново
набави само $54.600 : 48 =$
1.137,5 кг шећера, што
значи да се њоме не
обезбедује проста
репродукција.



Разлика од 7.800 динара се, због
нереално обрачунатих
трошкова, прелила у
финансијски резултат.

Уколико би се кроз
опорезивање и потрошњу овај
резултат одлио, за обнављање
процеса производње би било
неопходно да се обезбеди 7.800
динара додатних средстава.



У време продуженог раста цена
потребно је да се изабере такав
метод обрачуна трошкова
материјала чијом применом се
спречава или барем своди на
најмању могућу меру
хипертрофирање финансијског
резултата, чија би расподела могла
да угрози очување материјалне
основе (супстанце) компаније.



Отуда, избор методе за обрачун трошкова материјала опредељује не само висину трошкова, већ и вредност залиха што јасно показује следећи преглед:

Метод обрачуна	Претпоставка о структури залиха	Вредност залиха
1. Просечна пондесрисана цена	Крајње залихе садрже подједнако део почетних залиха и појединачних набавки	$4.700 \times 44,33 = 208.370$
2. ФИФО	Крајње залихе садрже материјал из последњих набавки	700×42 1.000×44 3.000×46 $= 211.400$

Иако се на залихама налази
4.700 кг шећера, вредност
залиха је различита, зависно
од тога од које се
претпоставке пошло при
утврђивању трошкова
материјала, односно при
утврђивању висине залиха.



Текућој тржишној вредности најближа је вредност залиха, која је утврђена на основу фикције да се на залихама налази материјал из последњих набавки, дакле, залихе утврђене у складу са ФИФО методом.



Независно од коришћене
методе за њихов обрачун,
трошкови материјала се
књиже на терет рачуна
Трошкови материјала, а у
корист рачуна Материјал.



Јер, издавање материјала из
магацина ради његове
потрошње има за последицу
повећање трошкова
материјала, с једне стране, и
смањење залиха материјала,
с друге стране.



101 - Материјал

511 – Трошкови материјала

S^o



Пример:

На залихама се налази материјал у вредности од 266.000.- динара. 1) По требовању бр. 8 издато је у производњу материјала у вредности од 54.600.-динара (ФИФО-метод):



101 - Материјал

S° 266.000	54.600	(1
------------	--------	----

511 – Трошкови материјала

1)	54.600
----	--------

Обрачун и књижење трошкова материјала по планским набавним ценама

Како су планске набавне цене заправо сталне цене, јер се у току пословне године по правилу не мењају, висина трошкова материјала се утврђује множењем утрошене количине са планском набавном ценом по јединици.



Овако обрачунати
трошкови не
представљају
стварну, већ планску
вредност утрошеног
материјала.



Обрачун периодичног
резултата захтева, међутим,
да се вредност утрошених
средстава, па према томе и
материјала, искаже по
стварним набавним, а не по
планским набавним
вредностима.



Отуда произлази потреба
свођења планске набавне
вредности утрошеног
материјала на стварну
набавну вредност.



Разлика између планских и стварних набавних вредности материјала, као што је познато, обухвата се на рачуну 1019 - Одступање од планских набавних цена материјала.



Дуговни салдо овог рачуна
показује за колико је
вредност залиха обрачуната
по стварним набавним
вредностима већа од
њихове планске набавне
вредности.



Обрнуто, **потражни салдо**
рачуна одступања показује
за колико је вредност
залиха обрачуната по
стварним набавним ценама
нижа од њихове планске
набавне вредности.



Ако би биле утрошене све
залихе материјала, онда би
салдо овог рачуна
показивао за колико је
планска набавна вредност
утрошеног материјала виша
или нижа од стварне
набавне вредности.



У пракси се, међутим, по правилу
утроши само један део залиха
материјала. Утврђивање стварне
набавне вредности утрошеног
материјала претпоставља у том
случају одређивање дела одступања
од планских набавних цена
материјала који се односи на
утрошени материјал.



Тај сразмерни део одступања
може се израчунати на
један од следећих начина:



1) решавањем ове пропорције:

$$CM : CO = UM : C$$

$$2) C = \frac{UM}{CM} \times CO$$

Где је:

CM = салдо рачуна Материјал по планској набавној вредности

CO = салдо рачуна Одступање од планских набавних цена материјала

UM = вредност утрошеног материјала по планским набавним ценама

C = сразмерни део одступања стварних од планских набавних вредности материјала

Кориговање планске набавне вредности
уtroшеног материјала, ради њеног свођења
на стварну набавну вредност, врши се на
један од следећа два начина:

А) Планска набавна вредност уtroшеног материјала

+ сразмерни део негативног одступања од планских набавних цена материјала

Стварна набавна вредност уtroшеног материјала

Б) Планска набавна вредност уtroшеног материјала

- сразмерни део позитивног одступања од планских набавних цена материјала

Стварна набавна вредност уtroшеног материјала

Ако је стварна набавна вредност залиха материјала већа од планске набавне вредности (рачун одступања тада има дуговни салдо, што називамо прекорачењем или негативним одступањем), тада је планска набавна вредност утрошеног материјала нижа од стварне набавне вредности,



па се свођење планске
вредности на стварну
набавну вредност врши
додавањем сразмерног дела
одступања од планских
набавних цена материјала,
како је то приказано у
варијанти под а).



Напротив, **када је стварна набавна вредност залиха материјала нижа од планске набавне вредности** (рачун одступања има у овом случају потражни салдо, што називамо снижењем или позитивним одступањем), планска набавна вредност утрошеног материјала је виша од стварне набавне вредности.



Свођење планске на стварну
набавну вредност
утрошеног материјала врши
се тако што се планска
набавна вредност
утрошеног материјала
коригује за сразмеран део
одступања од планских
набавних цена материјала
на начин приказан **под б).**



Овако утврђени трошкови
материјала књиже се тако
што се рачун Трошкови
материјала **задужује** за
стварну набавну вредност
утрошеног материјала,
рачун Материјал **одобрава**
се за планску набавну
вредност утрошеног
материјала,



док се рачун Одступање од
планских набавних цена
материјала **задужује** или
одобрава за сразмерни део
одступања, у зависности од
тога да ли се ради о
снижењу или прекорачењу
планске набавне вредности.



Описана књижења могу се графички приказати на следећи начин:



1. Издавање материјала по планској набавној вредности,
2. Кориговање одузимањем снижења и
3. Кориговање додавањем прекорачења

Пример:

1) Залихе материјала обрачунате по стварним набавним ценама имају вредност од 266.000.- динара, а на залихи се налази 6.000 кг шећера. Ако претпоставимо да је планска набавна цена 49 динара за кг, онда је вредност залиха по планским набавним ценама:

$6.000 \times 49 = 294.000.-$ дин. Како је стварна набавна вредност 266.000.- дин. разлика од 28.000.- дин. представља снижење.

Превођење евиденције са стварне на планску набавну вредност претпоставља
снижење разлике на следећи начин:



101 – Материјал

(по планским набавним ценама)

S°	266.000	
1)	28.000	

511 – Трошкови материјала

(по стварним набавним ценама)

1019 – Одступање од планских набавних цена материјала

	28.000	(1
--	--------	----

Након овог књижења, на
рачуну Материјал
евидентирана је планска
набавна вредност залиха
(266.000 + 28.000 - 294.000.-
дин), а на рачуну

Одступање од планских
набавних цена материјала
на страни потражује унето
је снижење од 28.000.- дин.



2) Према требовању бр. 8 издато је у
производњу 1.300 кг шећера.

Обрачунати и прокњижити сразмерни
део одступања од планских набавних
цена материјала.

Планска набавна вредност утрошеног
материјала: $1.300 \text{ кг} \times 49 = 63.700.-$

Обрачун сразмерног дела одступања:



$$C = \frac{UM}{CM} \times CO = \frac{63.700}{294.000} \times 28.000 = 6.067 \text{ динара}$$

Планска набавна вредност утрошеног материјала	63.700
- Сразмерни део одступања од планских набавних цена материјала	<u>6.067</u>
= Стварна набавна вредност утрошеног материјала	57.633

101 - Материјал		1019 – Одступање од планских набавних цена материјала		511 – трошкови материјала	
S° 266.000	63.700 (2)	2) 6.067	28.000 (1)	2) 57.633	
1) 28.000					

Обрачун и књижење
сразмерног дела одступања
од планских набавних цена
материјала се, по правилу, у
пракси не врши након
сваког издавања материјала,
већ месечно или
тримесечно.



У току месеца, односно квартала на рачуну Трошкови материјала књижи се планска набавна вредност утрошеног материјала, а тек на крају обрачунског периода (месеца или квартала) ова вредност се коригује додавањем сразмерног дела прекорачења или одузимањем сразмерног дела снижења.



Протукњижење се врши на
рачуну Одступање од
планских набавних цена
материјала, и то: за
утврђено прекорачење овај
рачун се одобрава, а за
износ снижења задужује.



Пример: Стање на рачунима главне књиге:
Материјал 294.000.- дин., Одступање од
планских набавних цена материјала износи
28.000.- дин (снижење).

- 1) Према рекапитулацији требовања у току месеца издато је материјала из магацина у производњу у вредности од 73.500.- дин. по планској набавној вредности.
- 2) Обрачунати и прокњижити сразмерни део одступања од планских набавних цена.



101 - Материјал		1019 – Одступање од планских набавних цена материјала		511 –Трошкови материјала	
S° 294.000	73.500 (1)	2) 7.000	28.000 S°	2) 73.500	7.000 (2)

Рачун Трошкови материјала задужење за планску набавну вредност утрошеног материјала, а њено свођење на стварну набавну вредност извршеноје, у овом случају, књижењем на крају обрачунског



периода сразмерног дела
одступања (снижења) на
страну потражује овог
рачуна. Након овог
књижења салдо рачуна
Трошкови материјала
показује стварну набавну
вредност утрошеног
материјала.



Залихе материјала
кориговане одступањем од
планске набавне цене
такође су исказане по
стварним набавним
вредностима. Оне се у
билансу стања управо и
исказују по стварној
набавној вредности.



Будући да салдо рачуна
Одступање од ПНЦ материјала
показује за колико се планска
набавна вредност залиха у
просеку разликује од стварне
набавне вредности, можемо
закључити да су залихе,
уствари, исказане по просечним
набавним вредностима. Исто
важи и за трошкове материјала.



Наиме, сразмерни део одступања од ПНЦ материјала (који се односи на утрошен материјал) показује за колико се планска набавна вредност трошкова материјала у просеку разликује од њихове стварне набавне вредности, што доводи до тога да су и трошкови материјала исказани по вредностима које су приближно једнаке просечним набавним вредностима.



То се јасно може видети ако упоредимо
вредности залиха и трошкове
материјала утврђене применом методе
просечне набавне цене:

Метод	Вредност залиха материјала	Висина трошкова материјала
1. Метод планске набавне цене	208.367	57.633
2. Метод просечне набавне цене	208.370	57.630

У инфлаторним условима
коришћење планских
набавних цена има по
реалност биланса стања и
биланса успеха исте
последице као и примена
метода просечне набавне
цене.



То значи да у условима
продуженог пораста цена
примена планских набавних
цена не даје ни реалан
биланс стања, ни реалан
биланс успеха. Јер, у томе
случају потцењени су како
стање, тако и расходи.



Обрачун и књижење трошкова материјала који се не складишти

Формирање залиха
материјала пре његове
потрошње јесте уобичајено,
али не и обавезно.



У добро организованим
компанијама и добро
организованим привредама,
настојања да се залихе
материјала сведу на минимум
иду дотле да компаније настоје
тако терминирати набавке да
материјал одмах по испоруци
буде дат у производњу, тако да
се уопште не складишти.



Осим тога постоје материјали
чије складиштење није
могуће или се не
практикује, као што су вода,
гас и струја, на пример.



Обрачун и књижење
трошкова ових материјала
се унеколико разликује од
управо изложеног. Висина
трошкова материјала који
се не складиште по правилу
се утврђује из фактура
добављача.



При евидентирању ових трошкова рачун Трошкови материјала се задужује, а одобравају се рачун Добављачи, Текући рачун или Благајна, већ у зависности од тога да ли је и на који начин извршено плаћање. Графички описано књижење изгледа овако:



433 - Добављачи

511 – Трошкови материјала



241 – Текући рачун

S°



243 - Благајна

S°



Пример:

- 1) Примљена је фактура за утрошену воду на дин. 45.000.-
- 2) Према требовању, издат је у употребу материјал за текуће одржавање у износу од 1.000 динара.
- 3) Обрачунати су трошкови кала, растура, лома и квара за текући период у износу од 5.000 динара.
- 4) Према требовању, издато је у употребу ситног инвентара који се у целости отписује у износу од 2.000 динара.



511 – Трошкови материјала

1)	45.000	
2)	5.000	

433 - Добављачи

	45.000	(1)
--	--------	-----

101 - Материјал

	1.000	(1)
	2.000	(3)

494 – Разграничени зависни
трошкови

	5.000	(2)
--	-------	-----

5123 – Трошкови инвентара

3)	2.000	
----	-------	--

Обрачун и књижење трошкова ситног инвентара и амбалаже

Обрачун и књижење трошкова ситног инвентара и амбалаже разликује се од обрачуна и књижења потрошње материјала и то, пре свега, због различитог трајања ових облика обртних средстава.



У случају издавања
материјала полази се од
претпоставке да је он
напуштањем магацина и
утрошен.



Оваква претпоставка, разуме се, не мора увек да буде реална, али је оправдана, будући да је извесно да ће издати материјал бити утрошен одмах по издавању или у релативно кратком периоду након тога, бар у току обрачунског периода.



Ситан инвентар и амбалажа
обухватају велики број
различитих предмета, чији
је век трајања веома кратак,
тј. тренутан или одговара
једном обрачунском
периоду, месецу, једној или
више година.



Отуда се обрачун и књижење
трошкова СИТНОГ инвентара
и амбалаже врши, у
зависности од века трајања
и вредности, на један од
следећа два начина:



**1. отписивањем ситног
инвентара и амбалаже у
потпуности или**

**2. калкулативним отписом
ситног инвентара и
амбалаже.**

С обзиром на њихову трајност,
аутогуме треба отписивати
методом калкулативног отписа.



За ситан инвентар и амбалажу који се троше једнократноом употребом или се троше у оквиру једног обрачунског периода, обрачун и књижење трошкова врши се на исти начин као и код материјала.



То значи да се укупна
вредност оваквог СИТНОГ
инвентара и амбалаже
евидентира у тренутку
издавања са залиха као
трошак на рачуну
Трошкови материјала.
Књижење се графички
може представити на
следећи начин:



1030 – Алат и инвентар на залихи

511 – Трошкови материјала

S°

100%

100%



Пример:

На рачуну Ситан инвентар на залихи стање је: 25.500.- дин.

- 1) На основу требовања ситног инвентара бр. 11 издато је у употребу ситног инвентара који се троши у току обрачунског периода у вредности од 13.500.- динара. Књижење на рачунима главне књиге:



1030 – Алат и инвентар на залихи

S°	25.500	13.500	(1
----	--------	--------	----

511 – Трошкови материјала

1)	13.500
----	--------

Трошење ситног инвентара и амбалаже са дужим веком трајања обрачунава се и књижи методом калкулативног отписа. Према овој методи, целокупна вредност ситног инвентара или амбалаже издатих са залиха обухвата се на рачуну Ситан инвентар (амбалажа) у употреби



Полазећи од претпоставке о
равномерном трошењу издатог
ситног инвентара или амбалаже
у току века трајања, месечни
трошкови се утврђују
стављањем у однос вредности
издатог ситног инвентара
(амбалаже) са процењеним
веком трајања исказаним у
броју месеци.



$$MT = \frac{\text{Вредност издатог ситног инвентара (амбалаже) у употреби}}{\text{Процењени век трајања}}$$

Месечни износ трошкова књижи се на терет рачуна Трошкови материјала, а у корист корективног рачуна Исправка вредности ситног инвентара (амбалаже) у употреби.



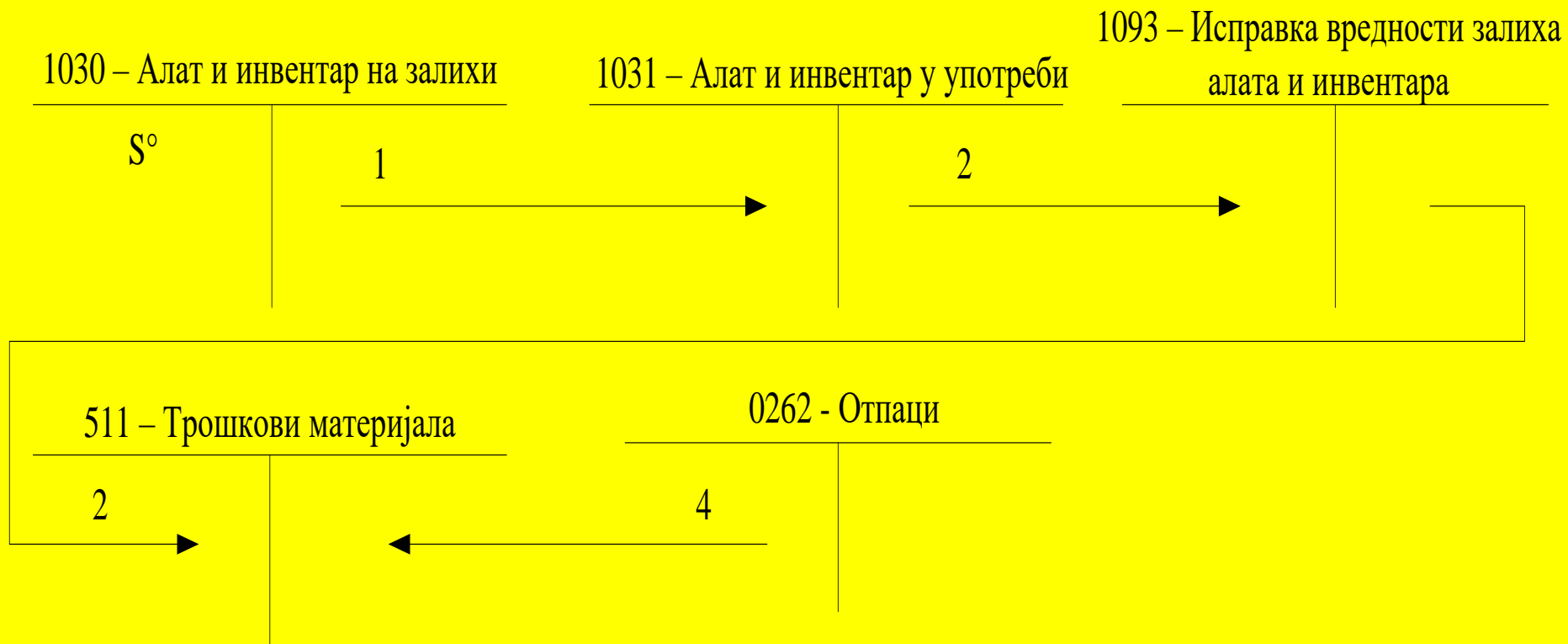
Када се истеком рока трајања
ситан инвентар (амбалажа)
истраши, његова целокупна
вредност је пренета преко
рачуна Исправка вредности
СИТНОГ ИНВЕНТАРА
(амбалаже) у употреби на
трошкове материјала.



Расходовање утрошеног
ситног инвентара
(амбалаже) у употреби
књижи се тако што се
задужује рачун Исправка
вредности ситног инвентара
(амбалаже) у употреби, а
одобрава рачун Ситан
инвентар (амбалажа) у
употреби.



Графички приказ изложених књижења изгледа овако:



- 1) Изадавање материјала
- 2) Књижење месечног износа трошкова (отписа)
- 3) Расходавање
- 4) Вредност отпадака

Пример:

Стање на релевантним рачунима
главне књиге:

Ситани нвентар на залихи....
315.000

Ситан инвентар у употреби... 90.000

Исправка вредности ситног
инвентара у

употреби..... 40.000

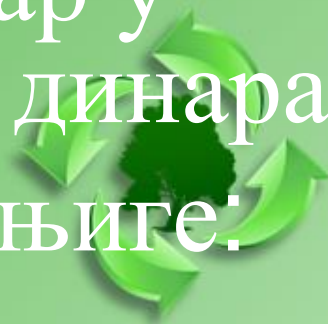
Трошкови материјала.....130.000



1) На основу требовања бр.10. издато је у употребу ситног инвентара у вредности од 12.000 динара. Процењени век трајања издатог инвентара је 10 месеци.

2) Књижити месечни износ трошкова ситног инвентара у употреби од 1.200 динара. ($12.000 : 10 = 1.200$ или месечни отпис је 10%)

3) Расходован је ситан инвентар у употреби у вредности од 10.000 динара
Књижење на рачунима главне књиге:



1030 – Алат и инвентар на залихи

S°	315.000	12.000	(1
----	---------	--------	----

1031 – Алат и инвентар у употреби

S°	90.000	10.000	(3
1)	12.000		

1093 – Исправка вредности залиха

алата и инвентара

3)	10.000	40.000	S°
		1.200	(2

511 – Трошкови материјала

S°	130.000
2)	1.200

Метода калкулативног отписа доводи до
 равномерног терећења обрачунских
 периода трошковима амбалаже и
 СИТНОГ ИНВЕНТАРА.



Трошкови осталог материјала (режијског)- производне услуге

Трошкови осталог материјала
(режијског) који су настали у вези
са обављањем послова од
заједничког интереса за предузеће
обухваћени су у оквиру конта 512 –

Трошкови осталог материјала
(режијског), и то на следећим

аналитичким рачунима:



Варијанта:

5120 – Трошкови канцеларијског
материјала,

5121 – Трошкови ПТТ услуга,

5122 – Трошкови материјала за
одржавање хигијене,

5123 – Трошкови стручне литературе,

5124 – Трошкови истраживања и развоја,

5125 – Трошкови стручног

оспособљавања запослених.



Настали трошкови се књиже на
дуговној страни наведених
конта и на потражној страни
конта 101 – Материјал за
утрошени материјал, конта
241 – Текући-рачун, или 243
– Благајна за исплату трошка,
односно конта 433 –
Добављачи, за примљени
рачун за трошак.



Графички приказ:

101 – Материјал

Издавање
материјала

512 – Трошкови осталог материјала (режијског)

241 – Текући рачун

Плаћен трошак
чеком

243 - Благајна

Плаћен трошак
у готовом

433 - Добављачи

Примљен рачун за
трошкове

Пример:

- 1) Купљено је и плаћено чеком канцеларијског материјала за 5.000 дин.
- 2) Купљене су и плаћене у готову поштанске марке за 1.000 динара.
- 3) Купљен је приручник за примену КОНТНОГ оквира. Добављач је испоставио фактуру на 2.000 динара.
- 4) Издато је у упртребу материјала за одржавање хигијене у износу од 4.000 динара.



101 – Материјал

4.000 (4)

5120 – Трошкови
канцеларијског материјала

1) 5.000

5123 – Трошкови
стручне литературе

3) 2.000

241 – Текући рачун

5.000 (1)

5124 – Трошкови
ПТТ услуга

2) 1.000

5122 – Трошкови
материјала за одржавање

4) 4.000

243 - Благајна

1.000 (2)

433 - Добављачи

2.000 (4)

Трошкови горива и енергије

Трошкови горива и енергије
се у књиговодству
обухватају у оквиру конта
513 - Трошкови горива и
енергије.



У оквиру овог конта могу да се отворе следећи аналитички рачуни:

5130 – Трошкови електричне енергије,

5131 – Други трошкови погонског горива (угаљ, нафта, гас итд.),

5132 – Трошкови горива за возила,

5133 – Трошкови употребљаване паре и топле воде.



За настале тршкове се задужују
аналитички рачуни у оквиру конта
513 - Трошкови горива и енергије, а
одобравају се конта 433 –
Добављачи, за примљени рачун за
трошак, 241 – Текући-рачун, за
плаћен трошак чеком, или 243 –
Благајна, за исплату трошка
ГОТОВИНОМ.



433 - Добављачи

Примњен рачун за
трошкове

513 – Трошкови горива
и енергије

241 – Текући рачун

Исплата трошка
чеком

243 - Благајна

Исплата трошка у
ГОТОВОМ

Пример:

1) Примљен је рачун за утрошену електричну енергију у протеклом периоду на износ од 10.000 динара.

2) Купљено је и плаћено чеком гориво за службени аутомобил 2.000 динара.



5130 - Трошкови ел. енергије

1) 10.000

433 - Добављачи

10.000 (1)

5133 – Трошкови горива за

ВОЗИЛО

2) 2.000

241 – Текући рачун

2.000 (2)

Трошкови зарада

Опстанак и развој компаније
нужно захтева да се укупна
уложена средства користе
тако да се непрестано
увећавају.



То значи да се сва трошења
условљена производњом
производа и услуга, па
према томе и средства
уложена у рад односно у
личне дохотке, плате или
зараде морају надокнадити
из новчаног прилива који се
остварује реализацијом
учинака.



Управо та неопходност да се новчана средства исплаћена на име зарада надокнаде, на исти начин као што се надокнадују отписи основних средстава и остали материјални трошкови, **да је им карактер трошка.**



То значи да су аконтиране
зараде део укупних
средстава која пролазе кроз
све фазе кружног кретања
средстава, које су и предмет
кЊИГОВОДСТВЕНОГ
обухватања.



За компанију обрачунате
зараде имају карактер
краткорочних обавеза, које
се о року доспећа морају
измирити. Исплата ових
обавеза врши се из
пословних средстава која за
ту намену морају бити
обезбеђена на текућем
рачуну.



Висина аконтираних зарада
утврђује се према основама
и мерилима који су
дефинисани у Општем или
посебном колективном
уговору, односно на основу
њих састављеном
правилнику о зарадама и
накнадама.



**Као основни критеријуми
за одређивање висине
зарада користи се
остварени учинак и
висина зараде по учинку.**



Висина зараде по учинку

непосредно зависи од
степенa сложености
послова који се обављају на
одређеном радном месту,
односно од степена
стручности који радник
мора поседовати да би дате
послове и задатке могао
обавити.



Остварени радни учинак
радника се може исказати
бројем радних сати за
режијска радна места
односно бројем норма сати
за производна радна места.



Основу за утврђивање радног
учинка, сагласно овоме,
чини евиденција о
присуству радника на
радном месту за режијска
радна места односно радне
листе за производна радна
места.



Множењем броја сати са бруто
зарадом по сату добија се
месечни износ бруто зараде
по основу текућег рада.

**Трошкови зарада обухватају
бруто зараде по основу
текућег рада, додатке
зарада и накнаде зарада.**



Додаци на раду су: додаци за ноћни рад, додаци за прековремени рад, додатак на зараду за рад на дан државног празника и додатак на зараду по основу „минулог рада“.



Накнаде зарада обухватају
накнаде због одсуства с
посла услед коришћења
годишњег одмора,
наградног одсуства, због
привремене неспособности
за рад (боловања) и сл.



Накнаде се, дакле, запосленима
исплаћују за време које нису провели
на послу. Бруто зараде, додаци зарада
и накнаде састоје се из:

- нето зарада за текући рад и додатака на
нето зараде,
- накнада нето зарада,
- аконтационог пореза из зарада и
- доприноса из зарада.



Законом о порезу на доходак
грађана уведено је
аконтационо опорезивање
личних примања. Висина
пореске стопе расте са
растом личног дохотка.



На личне дохотке који су једнаки или нижи од најниже цене рада порез се не плаћа, док се примера ради, на личне дохотке који су већи од најниже цене рада а нижи од њеног двоструког износа плаћа порез од 14% на износ изнад најниже цене рада.



Из личних доходака запослених
плаћају се обавезни доприноси за
социјално осигурање, и то:
допринос за пензијско-инвалидско
осигурање, допринос за
здравствено осигурање и допринос
за осигурање од незапослености.
Наведени доприноси износе око 12
% бруто зараде запослених.



Пример:

Обрачунати висину бруто и нето зарада запослених радника Н.Н. и А.А. ако о њиховом учинку постоје следећи подаци: Радник Н.Н. је у току месеца остварио 174 радна часа. Бруто зарада по часу износи 412 динара. Радник А.А. према радној листи је произвео 1500 комада производа Б. Нормирано време производње за производ „Б" износи 0,12 сати, што износи 180 норма сати. Бруто зарада по једном норма сату износи 458 динара.



Име и презиме радника	Број сати	Бруто зарада по сату	Укупна зарада	Аконтациони порез	Доприноси	Нето зарада
Н.Н.	174	412	71.688	14.337	14.696	42.655
А.Г.	180	458	82.440	16.840	16.840	49.112
			154.128	30.825	31.536	91.767

У књиговодству се води, поред синтетичке евиденције у главној књизи, и аналитичка евиденција зарада. На аналитичким рачунима евидентирају се нето зараде, порези и доприноси за сваког радника посебно.



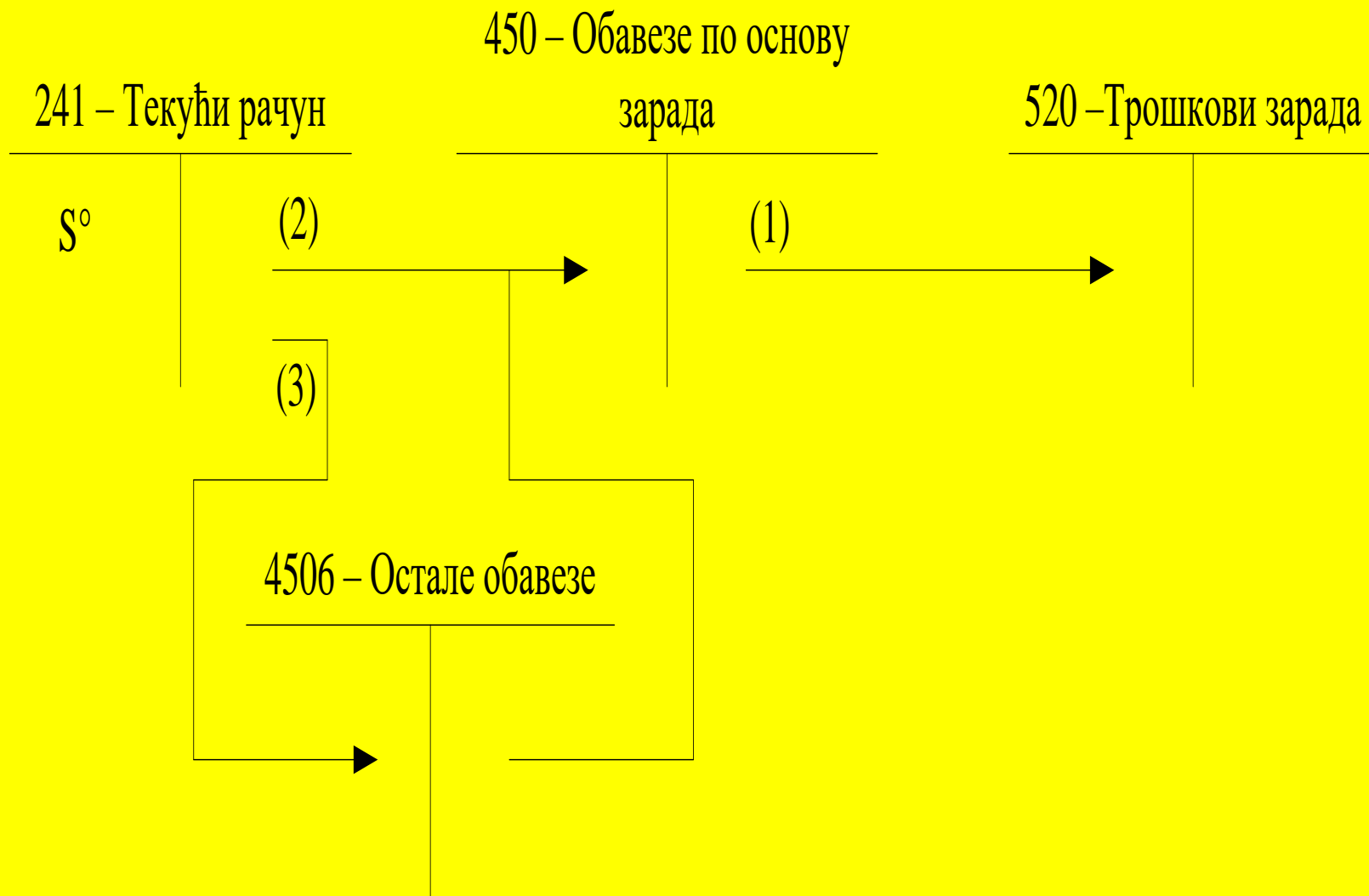
Полазећи од чињенице да су лични дохоци трошкови (са гледишта привредног рачуна, обрачуна и калкулација), они се књиже тако што се за износ бруто зарада радника задужује рачун Трошкови зарада, а одобрава рачун **Обавезе по основу зарада. Рачун обавеза по основу зарада гаси се при исплати зарада.**



Поред ових рачуна може се јавити и рачун Остале обавезе, преко кога се обухватају све обуставе од зарада радника које компанија плаћа за рачун радника њиховим повериоцима.

Књижења се могу графички представити на следећи начин:





- (1) књижење трошкова обрачунатих зарада на основу рекапитулације платног списка (брutto лични дохоци),
- (2) исплата зарада на основу платног списка и
- (3) исплата обавеза по обуставама од нето зарада.

Пример:

- 1) Према платном списку обрачунате зараде за овај месец износе у бруто износу 154.128 динара.
- 2) Са текућег рачуна су исплаћени порези и доприноси из зарада у износу од 62.361 динара. Подигнуто је у готову динара 91.767.
- 3) Из благајне су исплаћене нето зараде у износу од 91.767 дин. ($154.128 - 62.361 = 91.767$) по одбитку 5.000 дин. административних забрана.
- 4) Исплаћено је 5.000 дин. у готову корисницима административних забрана. Стање готовине на текућем рачуну је динара 2.150.000.



450 – Обавезе по основу

241 – Текући рачун

зарада

520 – Трошкови зарада

S° 2.150.000		62.361 (2)	2) 62.361	154.128 (1)	733.000	1) 154.128	520.000
		91.767 (2a)	3) 91.767				

4506 – Остале обавезе

243 - Благајна

4) 5.000	5.000 (3)	2a) 91.767	86.767 (3)
			5.000 (4)

У последње време исплата
зарада се не врши само
путем платног списка на
благајни компаније, већ и
уплатом новца са текућег
рачуна компаније на текуће
рачуна радника који су
отворени код пословних
банака.



Тада се, наравно, благајна не појављује као посредник у исплати зарада, већ новац одлази директно са текућег рачуна компаније на текуће рачуне радника.



Временско разграничење трошкова

Вредност утрошених добара
и услуга мери се висином
новчаних издатака, док се
вредност створених добара
и услуга изражава кроз
висину новчаног прилива
који се остварује њиховом
продајом.



Максимирање распона између вредности утрошених и вредности створених економских добара и услуга односно максимирање распона између новчаних издатака и новчаних примања основније циљ пословања економских јединица које послују у робноновчаној привреди.



Утврђивање пословног
резултата претпоставља,
стога, да су све пословне
операције доведене до
краја. То значи да су сва
прибављена средства и
уtroшена, да је целокупна
започета производња
завршена, реализована и
наплаћена.



Међутим, такво стање пословних трансакција појављује се само на крају животног века пословне јединице. **Пословни резултат који се тада утврди као разлика између наплата и исплата означава се као тотални пословни резултат.** Он је дефинитиван и ништа се више не може предузети да би се повећао.



Успешно вођење пословне
јединице претпоставља
повремену контролу
успешности њеног
пословања. У томе циљу се
ЖИВОТНИ ВЕК пословне
јединице дели на међусобно
једнаке временске периоде,
у оквиру којих се утврђује
пословни резултат.



Пословни резултат који се
утврђује за тако одређени
период назива се
периодичним резултатом.



Да би се могао утврдити
пословни резултат остварен
у оквиру једног
обрачунског периода
неопходно је да се фингира
(замисли) прекид пословне
активности.



С обзиром да се ради о
једном одсечку из живота
пословне јединице, у
тренутку тог
претпостављеног прекида
пословне активности многе
од пословних трансакција
нису доведене до краја.



Управо та недовршеност
пословних трансакција је
узрок временске
асинхронизације исплата и
расхода с једне и наплата и
прихода са друге стране.



Када су, наиме, све пословне трансакције завршене, свака исплата је расход, а свака наплата је приход или, обрнуто, сваки трошак је плаћен, а сваки приход је наплаћен.



Код периодичног резултата,
пак, услед временске
неподударности исплате
најчешће нису једнаке
трошковима нити су
наплате једнаке приходима.

**Отуда, за обрачун
периодичног резултата не
могу бити релевантни
новчани токови.**



Чиме је онда детерминисан
периодични резултат?



Свакако не разликом новчаних примања и издавања, као што је случај код израчунавања тоталног резултата, због недовршености пословних трансакција морају се антиципирати новчани издаци и примања, **тако да се резултат (периодично) појављује као разлика између прихода (стварна и антиципирана примања) и расхода (стварни и антиципирани издаци).**



Важно:

Периодични резултат се мора утврђивати као разлика између вредности утрошених добара и вредности новостворених производа и услуга реализованих на тржишту. Обрачун периодичног резултата захтева, стога, алокацију трошкова на обрачунске периоде.



С тим у вези, трошковима
односног обрачунског
периода (расходима) сматрају
се сва трошења фактора
пословања повезана са
продајом производа и услуга
тога периода или за
протицање времена,
**независно од тога да ли су и
када су плаћени.**



Јер, трошкови који настану у једном обрачунском периоду могу изазвати новчане издатке у истом, у наредном периоду или су новчани издаци већ настали у неком од претходних обрачунских периода.



**Када расход и новчани
издатак** не настају у истом
обрачунском периоду било
због тога што настанак
расхода претходи исплати
или, обрнуто, што исплата
претходи настанку расхода
јавља се потреба за
**временским
разграничењем трошкова.**



Када, као што је често случај,
расход и исплата настају у
истом обрачунском
периоду, проблем
временског разграничавања
трошкова, тј. расхода се не
поставља.



С обзиром да реална добра којим компанија располаже представљају у суштини одложене трошкове, може се рећи да су и многи рачуни реалне активе и рачуни обавеза такође рачуни разграничења.



**Временско разграничење
трошкова врши се, како је
већ наведено, када
трошак и новчани
издатак који он
условљава не настану у
истом обрачунском
периоду.**



**Рачуни временских
разграничења имају
задатак** да омогуће да се
комплетирају трошкови
обрачунског периода. То је
због тога што се само тако
може комплетирати цена
коштања остварене
производње.



Излагање о временском
разграничавању трошкова
поделићемо у три дела. У
првом делу разматраће се
разграничавање трошкова
код којих исплата претходи
настанку трошка,



у другом делу биће
изложено разграничење
трошкова код којих
настанак трошкова
претходи исплати, и најзад,
у **трећем делу** биће
изложено разграничавање
тзв. стварних трошкова.



Када исплата (или пријем фактуре која у одређеном року мора бити плаћена) **претходи настанку трошка**, као што је случај са трошковима осигурања, претплате за часописе и службене листове, са трошковима рекламе и сл, **онда се јавља проблем њихове правилне расподеле на обрачунске периоде.**



Тачно утврђивање дела
исплате који се односи на
будуће обрачунске периоде
у функцији је исправног
билансирања стања и
успеха компаније.



**Трошкови премија
осигурања плаћају се
унапред** за годину дана или
за краће периоде, што је
случај и са претплатама за
часописе и службене
листовете. Трошкови рекламе
се, такође, најчешће плаћају
за неколико месеци
унапред.



Будући да се ови трошкови не односе у целини или се уопште не односе на обрачунски период у којем је извршено плаћање, утврђивање трошкова односног обрачунског периода и услуга **претпоставља њихово подвајање** на део који припада односном обрачунском периоду и део који се односи на будуће обрачунске периоде.



Потребно је, другим речима, извршити временско разграничавање оваквих трошкова.

Временско разграничавање унапред плаћених трошкова (АВР) врши се у пракси уз помоћ два основна метода и то: 1) методом накнадног утврђивања трошкова који се временски разграничавају и 2) методом текућег активирања и отписивања трошкова који се временски разграничавају.



Према првој методи, рачуни временских разграничења се не појављују у току обрачунског периода, већ се отварају на крају периода, када се кроз анализу (пребирање) евидентираних трошкова утврди који се међу њима односе делимично или у потпуности на будуће обрачунске периоде.



То значи да се, сагласно овој
методи, све исплате
трошкова у једном
обрачунском периоду
књиже у целини као
трошкови обрачунског
периода.



Да ли међу њима има трошкова који се односе на будуће обрачунске периоде утврђује се кроз претресање свих трошкова на крају обрачунског периода, које код компаније са великим бројем економских промена у вези са трошковима захтева, по правилу, значајно ангажовање књиговођа.



Издајање трошкова који се односе на будуће обрачунске периоде врши се на тај начин што се износ за разграничење **сторнира** на одговарајућем рачуну трошкова, а **задужује** се одговарајући рачун активних временских разграничења.

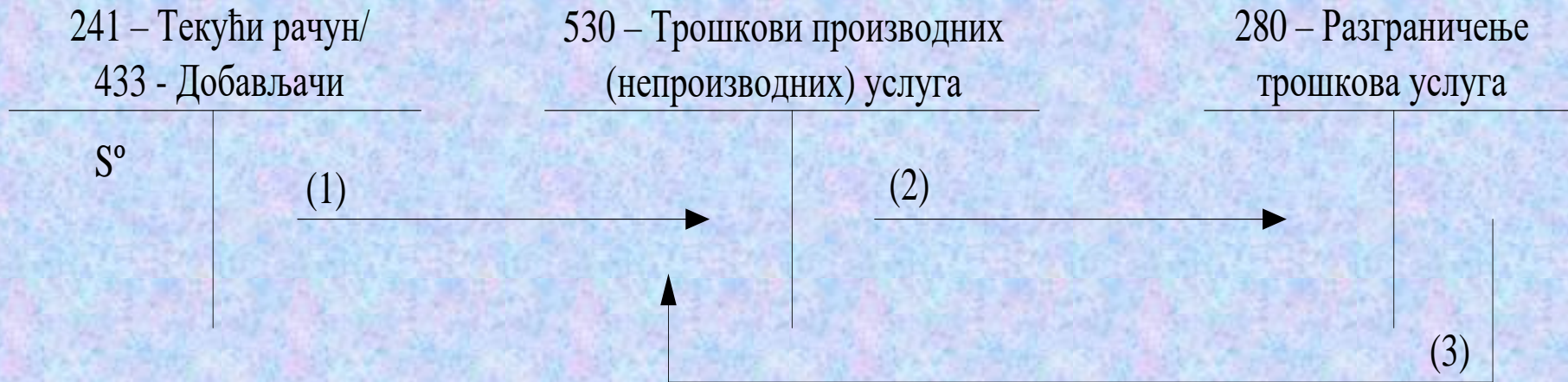


На почетку наредног
обрачунског периода
(месеца, тромесечја) рачун
временских разграничења
се гаси преносом целог
износа на рачун трошкова.



На крају следећег периода поновно се врши
издвајање дела трошка који припада
будућим периодима.

Графички приказан овај поступак изгледа:



- (1) исплата трошкова,
- (2) књижење дела трошка који се односи на будуће обрачунске периоде на крају текућег обрачунског периода и
- (3) гашење рачуна временских разграничења на почетку новог обрачунског периода.

Пример:

Стање готовине на текућем рачуну је 1.395.000 динара:

1) Са текућег рачуна је исплаћено дин. 120.000 на име годишњих трошкова рекламе.



2) Прегледом извршених књижења на рачуну Трошкова производних услуга констатовано је да се од књижених трошкова рекламе на овај месец односи 10.000.- динара ($120.000 : 12 = 10.000.-$), док се преостали део трошкова односи на будуће обрачунске периоде.

Књижити временско
разграничавање трошкова.



3) Угасити рачун временских
разграничења на почетку
новог обрачунског периода,
јер се он у току
обрачунских периода не
води.

Књижења на рачунима
главне књиге:



530 – Трошкови производних

2803 – Разграничење

241 – Текући рачун

услуга

трошкова рекламе

S° 1.395.000	120.000	(1	1) 120.000	110.000	(2	2) 110.000	110.000	(3
			3) 110.000					

Са рачуна Трошкови производних услуга издвојен је износ од 110.000.- динара колико износе унапред плаћени трошкови.



На тај начин омогућен је реалан обрачун резултата. На њему је остало само 10.000.- динара који представљају трошак односног обрачунског периода, док се одлагање остатка на рачуну Разграничење трошкова рекламе појавило као помоћно средство исправног билансирања резултата и стања.



Очигледно је да употреба ове методе није рационална за одлагање трошкова који се редовно појављују и разграничавају на већи број обрачунских периода.



За разлику од изложене
методе, **метода текућег
активирања** и отписивања
трошкова који се временски
разграничавају заснива се на
текућем подвајању исплата
**на а) део који има карактер
текућих трошкова и б) део
који има карактер
трошкова будућих
обрачунских периода.**



Први се обухватају у целини на одговарајућем рачуну трошкова (трошкови материјала или трошкови производних - непроизводних услуга), док се други део исплата одлаже на рачуну временских разграничења.



Део трошкова који припадају појединим обрачунским периодима преносе се (отписују) са рачуна временских разграничења на одговарајући рачун (врсте) трошкова.



Ово отписивање аликвотног дела унапред плаћених трошкова (авр) може се вршити **директно**, тј. тако што се рачун временских разграничења на крају сваког месеца одобрава а одговарајући рачун врсте трошкова задужује за аликвотне износе трошкова, или **индиректно**, тј. коришћењем паралелног рачуна Обрачунати трошкови, преко кога се отписују делови одложених трошкова.



**Ми ћемо користити
директан начин
отписивања, тј. један низ
рачуна временских
разграничења. На крају
обрачунског периода нема
никаквог посебног
закључивања рачуна
временских разграничења.**



Рачуни трошкова на којима су отписани одложени трошкови улазе у обрачун резултата, а салдо рачуна временских разграничења показује унапред плаћене трошкове, неку врсту потраживања у односу на будуће обрачунске периоде, и као такав овај рачун улази у састав биланса стања на страни активе.



Графички представљено
временско разграничавање
трошкова по овом методу
изгледа:



241 – Текући рачун/
433 - Добављачи

490 – Разграничење
трошкова услуга

530 – Трошкови (материјала
или производних
непроизводних) услуга

S^o

(1)



(2)



(1) исплата трошкова који се временски разграничавају и

(2) књижење аликотног дела трошкова на рачун трошкова обрачунског периода.

Да би се лакше уочиле
разлике између изложених
метода, за илустрацију ћемо
искористити пример који
смо користили за
илустрацију методе
накнадног утврђивања
трошкова који се временски
разграничавају.



Стање готовине на текућем рачуну је
1.395.000 динара.

1) Са текућег рачуна исплаћено је
120.000 динара на име годишњих
трошкова рекламе.

2) Обрачунати и прокњижити
аликвотни део трошкова рекламе за
овај месец.

Књижење на рачунима главне књиге:



241 – Текући рачун/

433 - Добављачи

8° 1.395.000 120.000 (1

2803 – Разграничење

трошкова рекламе

1) 120.000 10.000 (2

530 – Трошкови (материјала

или производних

непроизводних) услуга

2) 10.000

Коришћењем друге методе
избегава се, како мукотрпно
анализирање књижења
извршених на рачунима
трошкова, тако и стално
отварање и затварање
рачуна временских
разграничења.



Овај метод претпоставља, међутим, да се већ у тренутку пријема фактуре или плаћања зна да се ради о трошку који се односи на више обрачунских периода и кога, према томе, треба временски разграничити. Како то у пракси није увек могуће, користе се упоредо обе методе.



Метода текућег активирања и
отписивања трошкова који
се временски
разграничавају користи се
за разграничавање
трошкова који се по
правилу плаћају унапред
као што су већ поменути
трошкови осигурања,



рекламе, претплата на часописе и сл,
док се за разграничење трошкова
који се спорадично појављују као
унапред плаћени и код којих се у
тренутку исплате не може поуздано
утврдити да ли се ради о унапред
плаћеном трошку користи метода
накнадног утврђивања трошкова
који се временски разграничавају.



**Разграничење унапред
плаћених** трошкова (АВР)
књижи се преко следећих
рачуна временских
разграничења:



- Разграничење трошкова премија осигурања, (P – 2802)
- Разграничење трошкова претплата на часописе, (P – 2800)
- Разграничење трошкова рекламе (P – 2803) и
 - Остала активна временска разграничења (АВР). (P - 289)



Временско разграничење обрачунатих трошкова (ПВР – 490)

Под обрачунатим трошковима подразумевају се трошкови који су настали у датом обрачунском периоду, али ће издатак који они изазивају настати у неком од будућих обрачунских периода.



Како је за потребе коректног
обрачуна периодичног
резултата битно да се трошкови
вежу за обрачунски период у
коме су настали, ови трошкови
се морају обрачунати и
евидентирати у одсуству
докумената на основу којих би
се обухватила обавеза или
исплата.



У ове обрачунате трошкове убрајају се:

- трошкови кала, растура, квара
и лома,
 - трошкови грејања
- трошкови електричне енергије,
 - трошкови воде,
 - трошкови закупнине,
 - трошкови камата,
- трошкови поправки основних
средстава и сл.



Ови трошкови настају у једном обрачунском периоду (месецу), док се фактуре за њих примају и плаћање врши у наредном обрачунском периоду.

Обухватање ових трошкова се врши путем рачуна временских разграничења.



Ово обухватање врши се тако што се за износ стварно насталих трошкова **задужи** одговарајући рачун врста трошкова, на пример Трошкови материјала или Трошкови производних услуга, док се обавеза за њихово плаћање евидентира на рачуну Остала пасивна временска разграничења.



Рачуни пасивних временских
разграничења користе се и
за обухватање
финансијских расхода
(камата) које настају
уједном обрачунском
периоду, а чије се плаћање
врши у неком од наредних
обрачунских периода.



Такав је случај редовно са
каматама на дугорочне
кредите, јер се они као што
је познато отплаћују путем
ануитета који могу бити
полугодишњи или
годишњи.



Како је камата део ануитета,
то значи да компанија
камату на дугорочне
кредите плаћају
шетомесечно или годишње.



Ако се обрачун периодичног
резултата врши месечно
или квартално тада се јавља
потреба за временским
разграничењем камате.



Камата која се односи на дати обрачунски период се обрачунава, задужује се рачун **Финансијски расходи** а обавеза за њено плаћање се обухвата на рачуну **Разграничење трошкова камата.**



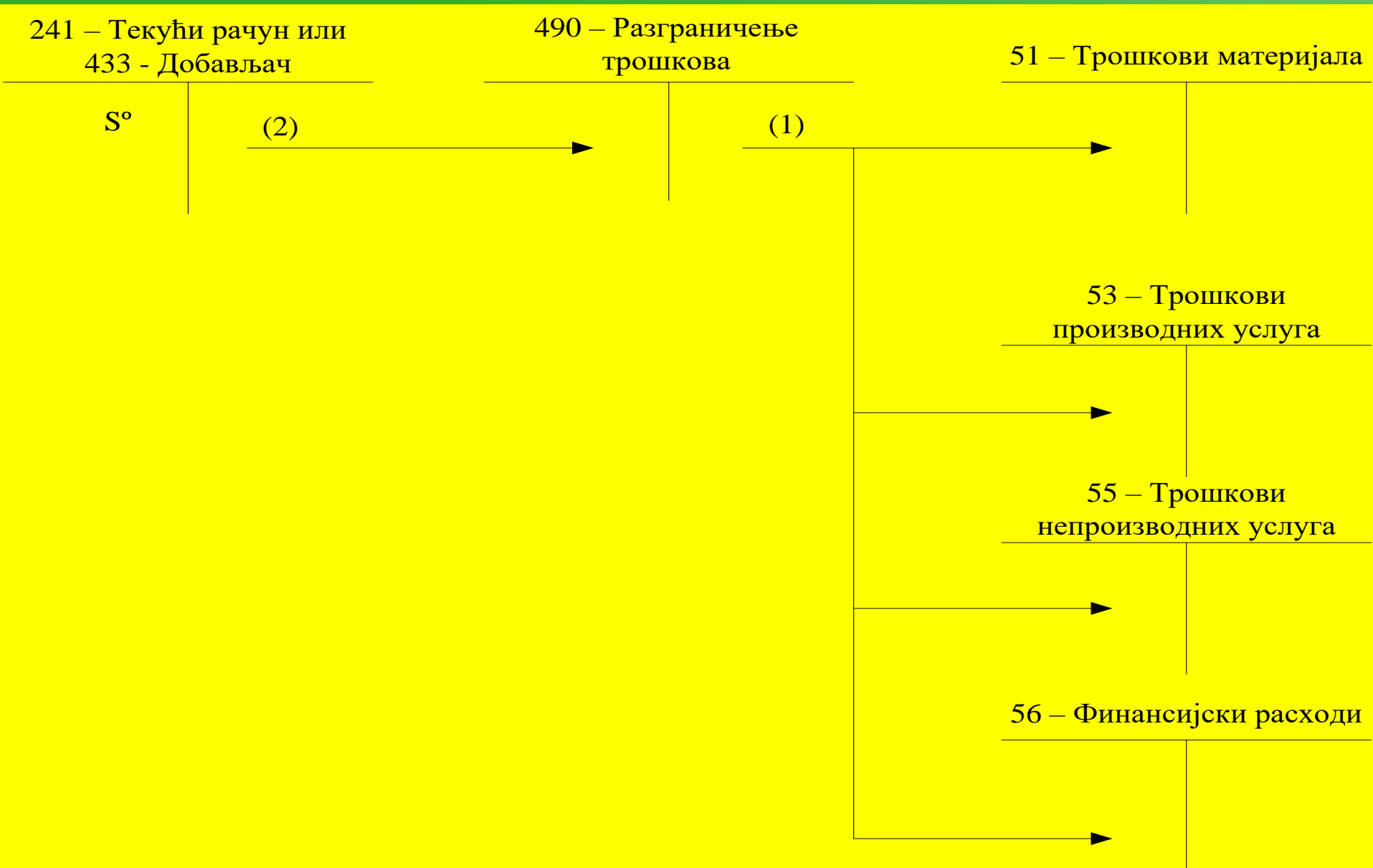
Предмет разграничења може бити и камата која се плаћа на краткорочне кредите уколико се плаћање камате врши по истеку рока на који је кредит одобрен, а рок одобреног кредита се не покалапа са обрачунским периодом.



Књижење разграничења
камате је у свему једнако
књижењу камате на
дугорочне кредите.



Графички се ова књижења могу представити:



(1) Књижење насталог, а неплаћеног трошка у датом обрачунском периоду

(2) исплата трошка или пријем фактуре за дати трошак у наредном обрачунском периоду

Рачуни пасивних временских

разграничења показују својим салдом обавезе које текући обрачунски период има према будућим обрачунским периодима због трошкова и расхода који су у њему настали, а нису плаћени. За временско разграничење ових и других трошкова користе се следећи рачуни:



- Разграничење трошкова камата
- Остала пасивна временска разграничења.

Пример:

- (1) Обрачунати трошкови електричне енергије за овај месец износе дин. 150.-
- (2) Примљена је фактура за електричну енергију утрошену у претходном месецу на дин. 150.-

Ове промене се у финансијском књиговодству књиже на следећи начин:



433 - Добављачи

150 (2)

499 - Остала пасивна

временска разграничења

2) 150 150 (1)

51 - Трошкови материјала

1) 150

Временско разграничавање стваних трошкова

Рачуни активних временских
разграничења, преко којих се
разграничавају унапред
плаћени трошкови и рачуни
пасивних временских
разграничења, који служе за
разграничење насталих, а
неплаћених трошкова,



не разграничавају само
трошкове између
обрачунских периода у
оквиру једне пословне
године, већ и између
ПОСЛОВНИХ ГОДИНА.



У рачуноводственој пракси се, међутим, поред ових рачуна временских разграничења користе и рачуни за разграничавање трошкова на обрачунске периоде у оквиру само једне пословне године, то су тзв. рачуни разграничења стварних трошкова.



Ови рачуни се користе за
разграничавање углавном
две врсте трошкова и то:

зависних трошкова

набавке (ЗТН) и

трошкова ризика

залиха.



Будући да је садржина и функција рачуна Разграничење ЗТН детаљно изложена при набавци материјала, у чијој се функцији уосталом и налази, **овде ћемо приказати разграничавање трошкова кала, растура и лома, односно трошкова ризика залиха.**



Вредност залиха материјала,
готових производа и робе
смањује се због дејства
кала, растура и лома.

Висина смањења вредности
због утицаја поменутих
ризика утврђује се
инвентарисањем.



То значи да би у случају
месечног обрачуна
резултата требало вршити
месечни попис залиха, што
би изазвало несразмерно
високе трошкове. Због тога
се одустаје од месечног
утврђивања висине
стварног ризика залиха.



Пошто се, с друге стране, због
утврђивања месечних
резултата пословања, не
може чекати крај године да
би се кроз редован годишњи
попис установила стварна
висина ових трошкова,
приступа се планирању ових
трошкова, на основу искуства
или на основу стандарда.



Планирани годишњи износ ових трошкова дели се на 12 једнаких делова. Свакога месеца књижи се једна дванаестина планираног износа трошкова на терет трошкова материјала уз одобрење рачуна
Разграничење трошкова ризика залиха.



На крају пословне године, на потражној страни рачуна разграничења трошкова ризика залиха појавиће се укупан планирани износ ових трошкова.

Пописом залиха на крају пословне године утврђује се стварна вредност залиха која у поређењу с књиговодственим стањем показује одступање.



Ако је стварна вредност залиха
нижа од књиговодствене
вредности за износ који
премашује планирани износ
ризика залиха, онда треба
установити да ли су
постојали посебни разлози
који су довели до повећаног
кала, квара, растура или
лома.



Уколико таквих разлога није било, смањење вредности залиха преко планираног износа ризика сматра се мањком и ставља се на терет магационера.



Износ остварених трошкова
ризика залиха, који се утврди
на крају године књижи се на
страни дугује рачуна
разграничења, а у корист
рачуна залиха (материјала,
готових производа или робе),
јер је под утицајем кала,
растура и лома дошло до
ЊИХОВОГ смањења.



Када су **планирани трошкови** **нижи** од стварних, разлика (салдо) се јавља на **дуговној страни рачуна**. Разграничење трошкова разлика залиха. Она се преноси на дуговну страну рачуна Трошкови материјала, јер су они за толико **нижи** од стварних.



И у овом случају би до краја коректан поступак претпостављао поделу ове разлике на трошкове материјала који се односе на недовршену производњу, готове производе на залихама и реализоване готове производе.



Принцип економичности и овде
налаже да се од тога одустане.
Разлика може бити евидентирана и
на рачуну Остали расходи, али
такав избор рачуна није у складу са
правом природом ове разлике.



Уколико су утврђени стварни трошкови нижи од планираних, рачун Разграничење трошкова ризика залиха има **потражни салдо** који се преноси такође из разлога рационалности у целини у корист рачуна Трошкови материјала односно Остали приходи.



Временско разграничење трошкова
ризика залиха може се приказати на
следећи начин:





- 1) Књижење месечног планираног износа трошка,
- 2) Књижење стварних трошкова на крају године,
- 3) Закључак рачуна разграничења када су стварни трошкови већи од планираних,
- 4) Закључак рачуна разграничења када су стварни трошкови нижи од планираних.

Када се залихе евидентирају по планским вредностима (материјал по планским набавним ценама, трговачка роба по продајној вредности), тада се и стварни трошкови ризика залиха обрачунавају по планским односно продајним ценама, јер се смањење залиха настало због кала, растура и лома мора исказати по оним ценама по којима се воде залихе.



За упоређење са планираним износом ових трошкова нужно је, међутим, да се стварни трошкови ризика залиха не искажу по планској, већ по стварној набавној вредности.



До износа стварних трошкова ризика залиха обрачунатих по стварној набавној вредности долази се кориговањем ових трошкова обрачунатих по планској набавној вредности са сразмерним делом одступања од планских набавних цена односно сразмерним делом разлике у цени. Кориговање се врши на следећи начин:



Остварени трошкови ризика залиха материјала по планској набавној цени

+ сразмерни део прекорачења планских набавних цена

Остварени трошкови ризика залиха материјала по стварно набавној вредности

или

Остварени трошкови ризика залиха материјала по стварној набавној вредности

- сразмерни део снижења планских набавних цена

Остварени трошкови ризика залиха материјала по стварној набавној вредности

Остварени трошкови ризика залиха залиха робе по продајној вредности

- сразмерни део разлике у цени

Остварени трошкови ризика залиха робе по набавној вредности

Књиговодствено обухватање стварних трошкова ризика залиха састоји се у томе да се рачун залиха **одобри** за износ трошкова ризика залиха обрачунатих по планској набавној вредности односно по продајној вредности,



а да се рачун Разграничење трошкова ризика залиха **задужи** за износ трошкова ризика залиха обрачунатих по стварној набавној вредности односно по стварној цени коштања, и рачун одступања односно рачун разлика у цени за износ аликвотног дела одступања односно разлике у цени.



Када су стварни трошкови ризика
залиха обрачунати по планским
набавним или продајним ценама
виши од истих трошкова
обрачунатих по стварним набавним
ценама, разлика (аликвотни део)
представља снижење и обухвата се
на дуговојној страни рачуна



Одступање од планских набавних
цена материјала или Разлика у
цени, већ према томе да ли се ради
о трошковима ризика залиха
материјала или трговачке робе.



Прекорачење које постоји када су стварни трошкови разлика залиха обрачунати по планским набавним ценама или продајним ценама нижи од истих трошкова обрачунатих по стварним набавним ценама књижи се на **потражној** страни поменутих рачуна.

Графички постављена, ова књижења изгледају:



49 – Разграничење



- 1) књижење месечног износа планираних трошкова ризика залиха,
- 2) књижење стварних трошкова ризика залиха,
- 3) књижење сразмерног дела снижења,
- 4) књижење сразмерног дела прекорачења и
- 5) књижење закључка рачуна Разграничење трошкова ризика залиха.

Пример:

- 1) Према плану (обрачуну), годишњи трошак ризика залиха материјала износи 144.000.- дин. Обрачунати и прокњижити трошкове ризика залиха материјала за децембар месец ($144.000 : 12 = 12.000.-$ дин.)
- 2) Планирани месечни трошкови ризика залиха готових производа износе 9.000.-дин.



3) Пописом су утврђени стварни трошкови ризика залиха материјала од 160.000.-дин. по планској набавној вредности. Део одступања од планских набавних цена који се односе на овај ризик је 10.000.- дин.

4) Стварни трошкови ризика готових производа износе према попису 118.000.-дин.

5) Закључити рачун Разграничење трошкова ризика залиха материјала и рачун Разграничење трошкова ризика залиха готових производа.



Промет на рачунима главне књиге који су овим променама тангирани је:

дугује

потражује

-Материјал	1.440.000	480.000
-Одступање од планских набавних цена материјала	30.000	90.000
-Разграничење трошкова ризика залиха материјала		132.000
-Готови производи	691.000	149.000
-Разграничење трошкова ризика залиха готових производа		99.000
-Трошковиматеријала	711.000	30.000



Књижење на рачунима главне књиге:

101 - Материјал		1019 – Одступање од планских набавних цена материјала		511 – Трошкови материјала	
1.440.000	480.000	30.000	90.000	711.000	30.000
	160.000 (3)	3) 10.000		1) 12.000	
				2) 9.000	

120 – Готови производи		49 – Разграничење трошкова ризика залиха материјала		67 – Остали приходи 51 – Трошкови материјала	
691.000	149.000	3) 150.000	132.000	5) 6.000	
	118.000 (4)		12.000 (1)	5а) 10.000	
			6.000 (5)		
		150.000	150.000		

Разграничење трошкова ризика залиха готових производа

4) 118.000	99.000
	9.000 (2)
	10.000 (5а)
118.000	118.000

Пошто рачуни Разграничења трошкова ризика залиха, као и рачун Разграничење зависних трошкова набавке (ЗТН), разграничавају трошкове по обрачунским периодима у оквиру једне године, они се на крају године закључују.



Трошкови амортизације

За разлику од обртних средстава која се троше у једном пословном циклусу, пословна средства се користе у више пословних циклуса односно дужи временски период.



Њихова вредност се постепено
смањује услед трошења, дејства
природних услова и економског
застаревања.

Смањење вредности пословних
средстава услед поменутих разлога
треба да буде констатовано у
књиговодству.



**Књиговодствено технички
поступак којим се констатује
смањење вредности средстава
означава се као отписивање.**



Основни задатак обрачунавања висине отписа основних средстава је да се кроз правилну алокацију трошкова пословних средстава на обрачунске периоде обезбеди исправно обрачунавање периодичног резултата.



Ценом коштања производа и услуга
треба да се обезбеди и надокнади
утрошени делови пословних
средстава. Могућност надокнаде
зависи, као и за утрошена обртна
средства, од висине оствареног
прихода.



Ценом коштања производа и услуга
треба да се обезбеди и надокнади
утрошени делови пословних
средстава. Могућност надокнаде
зависи, као и за утрошена обртна
средства, од висине оствареног
прихода.



У рачуноводственој литератури може се срести низ класификација узрока смањења вредности основних средстава. Једну од најпотпунијих класификација дао је **Шмаленбах**, који као основне узроке наводи:



1) трошење, 2) природно хабање, 3) оштећење, 4) застаривање због проналазака, промене моде и осталих утицаја, опадања, престанка или промене употребе, 5) истек рока коришћења и 6) комбинација разлога отписивања.



Основицу за обрачун висине отписа пословних средстава чини њихова набавна вредност. За утврђивање висине отписа користе се углавном два метода:

- а) метод временског отписивања и**
- б) метод функционалног отписивања.**



а) Суштина метода временског отписивања је у томе да се набавна вредност пословног средства расподели на цео век његовог коришћења.



С тим у вези јавља се проблем одређивања века трајања пословног средства. По правилу, одређује се не технички већ економски век трајања, који је обично краћи од техничког века трајања.



Иначе, под економским веком трајања подразумева се временски период у оквиру кога је коришћење економски сврсисходно." Обрачун економског века трајања пословног средства може се теоријски извршити уз помоћ рачуна инвестиција.



Код методе временског отписивања
висина депресијације (отписа)
вредности пословних средстава
може да се обрачуна коришћењем
следећих поступака:

**1) линеарног (константног)
отписивања и**

2) дегресивног отписивања.



У основи линеарног отписивања

налази се претпоставка да се пословна средства у току читавог процењеног века трајања равномерно троше. Из године у годину вредност пословних средстава се смањује истим интензитетом.



У складу с тим, висина годишњих отписа утврђује се стављањем у однос набавне вредности пословног средства са процењеним веком трајања.

$$a = \frac{OC}{n}$$

где је;

a = висина годишњег отписа

OC = набавна вредност основног средства

n = процењени век трајања исказан у годинама

Пример: Набавна вредност основног средства је 160.000 дин. Процењени економски век трајања основног средства је 5 година. Поступком линеарног отписа израчунати годишњи отпис.

$$a = \frac{OC}{N} = \frac{160.000}{5} = 32.000 \text{ динара}$$

Амортизациона квота може да се
искаже и процентуално у односу на
набавну вредност. Висина
процентне стопе израчунава се
стављањем у однос броја 100 са
процењеним веком трајања
основног средства. У овом
примеру:



$$п = \frac{100}{5} = 20\%$$

Висина отписа обрачунава се по формули,

$$а = \frac{ОС \times п}{100}$$

где је,

а = висина годишњег отписа

ОС = набавна вредност пословног средства

п = стопа отписа

У наведеном примеру: $а = \frac{160.000 \times 20}{100} = 32.000$ динара

Висина отписа остаје непромењена у току читавог века трајања пословног средства, осим ако дође до промена у висини набавне вредности због адаптације, реконструкције или ревалоризације пословног средства.



Управо чињеница да су свим
обрачунским периодима додељени
исти износи трошкова по основу
коришћења пословних средстава
сматра се основном предношћу
линеарног обрачунавања висине
отписа.



Ова предност може бити озбиљно доведена у питање **ако трошкови адаптација и реконструкција** који повећавају набавну вредност пословног средства нису равномерно распоређени на читав век трајања, већ су како то често бива концентрисани на крају века коришћења пословног средства.



Линеарно обрачунавање висине
отписа има и других слабости.

**Један од најкрупнијих приговора
упућених овом поступку** односи
се управо на нереалност поставке
на којој се поступак заснива. Да би
претпоставка о равномерности
трошења пословних средстава била
тачна треба да су испуњени
следећи услови:



(1) пословно средство у току коришћења не губи ништа од своје ефикасности; (2) начин коришћења пословног средства мора остати непромењен; (3) нема моралног застаревања јер на том подручју нема технолошког напретка;



(4) трошкови одржавања и поправки из године у годину се не мењају, (5) нема промена у асортиману и технологији које би пословно средство учиниле мање подесним за коришћење.



Мора се признати да је ове услове заиста тешко испунити. Због тога је овај начин обрачуна висине отписа пословних средстава доста изгубио од своје привлачности за практичну употребу.



Метод дегресивног отписа

Поступак дегресивног отписивања је
заправо супротан претходном.



Дегресивно отписивање је поступак којим се набавна вредност пословног средства посредством опадајућих годишњих квота отписа расподељује на цео економски век трајања. То значи да су отписи највиши у првим годинама коришћења, док су у последњим годинама најнижи.



У прилог оваквог обрачунавања
трошкова отписа пословних
средстава наводе се следећи
аргументи:



1) Ефикасност пословних средстава у току века коришћења не опада само због физичког рабаћења, већ је она од почетка изложена и економском девалвирању због техничког напретка, промене тражње, промена моде и другог.



2) Пошто се при изради плана отписивања узима у обзир ризик техничког напретка и други ризици, код дегресивног метода је већа могућност планске поделе трошкова, него при линеарном отписивању. Услед тога, захтеви за ванредним отписивањем могу да се јаве само изузетно.



3) Опadaње годишњих квота отписа
коинцидира са порастом трошкова
одржавања, који узети заједно
показују приближно линеарни
развој.



По оцени бројних аутора, изложени аргументи упућују на закључак да дегресивно отписивање има несумњиве предности у односу на линеарно обрачунавање отписа, па због тога већ дуже време и **препоручују коришћење дегресивног отписивања.**



Према нашим законским прописима
компаније могу да користе поред
линеарног, и дегресивно
отписивање, као и методе
функционалног отписивања.

У пракси, међутим, упркос познатим
слабостима, доминира линеарно
отписивање.



Разлог је, делимично, што у закону није одређена процедура за дегресивно отписивање. С обзиром на све већи практични значај, који због својих предности добија метод дегресивног отписивања у свету, сматрамо сврсисходним да се изложи детаљније овај поступак.



Обрачунавање висине трошкова
отписа врши се уз помоћ
аритметичко-дегресивне и
геометријско-дегресивне методе.



Дегресивно отписивање се одликује сталним падом нивоа отписа у току века коришћења пословног средства. Када се као принцип за обрачун висине отписа користи аритметичка дегресија тада се годишње квоте амортизације смањују из године у годину за исти ИЗНОС.



Она се састоји у томе што се **набавна вредност пословног средства** дели са **збиром година процењеног века** трајања датог пословног средства и тиме добија износ дегресије. Множењем износа дегресије са обрнутим низом цифара које показују процењени век трајања добијају се годишње квоте отписивања. Дакле:



$$\text{Износ дегресије} = \frac{\text{Набавна вредност пословног средства}}{\text{Збир броја година}}$$

$$Д = \frac{ОС}{\frac{n(n+1)}{2}} = Д = \frac{2ОС}{n(n+1)}$$

где је;

Д = износ дегресије;

ОС = набавна вредност пословних средстава и

н = број година просечног века трајања пословног средства.

Годишња квота амортизације = $D \times n$ за 1. годину; $D \times (n - 1)$ за 2. годину; $D \times (n - 2)$ за 3. годину итд, све до $D \times (n - (n - 1)) = D \times 1 = D$ за n . годину.

У литератури и рачуноводственој пракси се овакво утврђивање висине отписа означава и као метод ДИГИТАЛНОГ ОТПИСИВАЊА.



Пример: Набавна вредност пословног средства је 160.000.-динара. Процењени век трајања је 5 година. Обрачунати висину годишњих квота амортизације уз помоћ дигиталног отписа.

$$D = 2 \times \frac{160.000}{5(5+1)} = 2 \times \frac{160.000}{30} = 10.667 \text{ динара}$$

Амортизационе квоте по годинама:

Година (на крају)	Износ дегресије	x	Број године коришћења	Годишњи износ отписа	Неотписана вредност
1	10.667	x	5	53.333	106.667
2	10.667	x	4	42.666	64.001
3	10.667	x	3	32.001	32.000
4	10.667	x	2	21.334	10.666
5	10.667	x	1	10.667	0

Очигледно је да дигитално
отписивање код пословних
средстава са релативно кратким
веком трајања даје веома стрму
линију дегресије, јер се већ у прве
две године коришћења отпише 60%
набавне вредности.



Стога се овај начин обрачунавања
висине отписа препоручује код
пословних средстава са дужим
веком коришћења.



Поред методе дигиталног
отписивања у пракси се користи и
метода **дегресивног отписивања**
која се од **дигиталне методе**
разликује по томе што је смањење
ГОДИШЊИХ КВОТА ОТПИСА ИСКАЗАНО
НЕ АПСОЛУТНИМ ИЗНОСОМ ДЕГРЕСИЈЕ
ВЕЋ СМАЊЕЊЕМ СТОПЕ ОТПИСА ИЗ
ГОДИНЕ У ГОДИНУ.



Метода исте основе, а опадајуће стопе

отписа, како се овај метод означава, претпоставља избор стопе за коју ће се годишњи отписи смањивати, при томе смањење годишње стопе отписа може бити из године у годину исто, тада је реч о равномерној дегресији или смањење може бити мање у првим, а веће у каснијим годинама коришћења пословног средства.



Пример: За пословно средство чија је набавна вредност 160.000.- динара, процењени век трајања 5 година, обрачунати годишње отписе када стопа отписа опада из године у годину за 5%.



- 1. година = $x + 20\%$
- 2. година = $x + 15\%$
- 3. година = $x + 10\%$
- 4. година = $x + 5\%$
- 5. година = $x + 0\%$

$$5x + 50\% = 100\%$$

$$5x = 100\% - 50\%$$

$$x = 10\%$$

Отпис:

$$1. \text{ година } 10 + 20\% = 30\%$$

$$2. \text{ година } 10 + 15\% = 25\%$$

$$3. \text{ година } 10 + 10\% = 20\%$$

$$4. \text{ година } 10 + 5\% = 15\%$$

$$5. \text{ година } 10 + 0\% = 10\%$$

$$160.000 \quad x + 30\% = 48.000$$

$$160.000 \quad x + 25\% = 40.000$$

$$160.000 \quad x + 20\% = 32.000$$

$$160.000 \quad x + 15\% = 24.000$$

$$160.000 \quad x + 10\% = 16.000$$

Према геометријско-дегресивној
методи отписивања вредности
пословних средстава, годишња
квота отписа израчунава се
применом константне стопе отписа
на неотписану вредност пословног
средства. **Овај метод се стога
често означава и као метод
отписивања књиговодствене
вредности.**



Избор стопе отписа, која непосредно утиче на стрмину линије дегресије, детерминисање, с једне стране, **потребом да утврђени отписи буду економски реални**, тј. да одговарају трошењу пословног средства и, с друге стране, потребом да остатак књиговодствене вредности на крају века коришћења не буде значајан. Ова два захтева су у међусобној колизији. ,



Јер, што је виша стопа отписа,
утолико је мањи остатак
књиговодствене вредности на крају
века коришћења. Показаћемо то на
следећем примеру:

Набавна вредност пословног
средства је 10.000 динара, а век
коришћења 10 година. Остатак
књиговодствене вредности на крају
века коришћења:



Остатак књиговодствене

Ако је стопа отписа

вредности биће:

1.000

20,57

100

36,90

1

63,38

Да би се ова два захтева ускладила данас је уобичајено да се геометријско-дегресивна метода примењује у форми по којој се после истека половине трајања коришћења још повећа остатак књиговодствене вредности отпише линеарно.



У великом броју земаља у којима се користи геометријско-дегресивна метода отписивања законом је одређена највиша граница стопе отписа.



У Франуској, Шведској, Канади, Финској и Великој Британији та граница је постављена на 2,5 линеарне стопе, док је у САД, Белгији и Немачкој та граница нешто нижа и износи двоструку висину линеарне стопе.



Пример: Пословно средство чија је набавна вредност 10.000.- дин. а век трајања 10 година отписује се геометријско-дегресивном методом по стопи од 20%.



Година	КЊИГОВОДСТВЕНА вредност на почетку године	Стопа отписа	Годишњи отпис	КЊИГОВОДСТВЕНА вредност на крају године
1	10.000	20%	2.000	8.000
2	8.000	20%	1.600	6.400
3	6.400	20%	1.280	5.120
4	5.120	20%	1.024	4.096
5	4.096	20%		3.276,8
6	3.276,8	20%	655,36	2.621,44
7	2.621,4		655,36	1.966,08
8	1.966,08		655,36	1.310,72
9	1.310,72		655,36	655,36
10	655,36		655,36	0

После пете године, која означава
половину века трајања средства,
прелази се на линеарно
отписивање, како је то уобичајено
код ове методе. Наиме, када
годишња квота отписа по
дегресивној методи падне испод
износа отписа по линеарној методи,
остатак књиговодствене вредности
отписује се линеарно.



Проблем ликвидационог остатка се не поставља ако се његова висина унапред процени.

Израчунавање стопе отписа која се примењује на опадајућу основицу, а која узима у обзир жељени ликвидациони остатак врши се према формули:



$$\text{Стопа отписа} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Л.В.}}{\text{Н.В.}}}$$

где је:

n = број година експлоатације пословног средства

Л.В. = ЛИКВИДАЦИОНА ВРЕДНОСТ

Н.В. = НАБАВНА ВРЕДНОСТ

Пример: Израчунати висину годишњег отписа пословног средства применом геометријско-дегресивне методе отписивања, ако је набавна вредност пословног средства 12.000.- динара, процењени век трајања пет година, а процењени ликвидациони остатак 1.300 динара.

$$\text{Стопа отписа} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Л.В.}}{\text{Н.В.}}} = 1 - \sqrt[5]{\frac{1.300}{12.000}} = 1 - \sqrt[5]{0,1083} = 1 - 0,641139 = 0,35886 \times 100 = 35,886$$

односно заокружена стопа отписа = 35,89%

Година	Књиговодствена вредност на почетку године	Стопа %	Годишњи отпис	Књиговодствена вредност на крају године
1	12.000,00	35,89	4.306,80	7.693,20
2	7.693,20	35,89	2.761,10	4.932,10
3	4.932,10	35,89	1.770,17	3.161,93
4	3.161,93	35,89	1.134,83	2.027,10
5	2.027,10	35,89		1.300,00
	Ефекат:		10.700,00	1.300,00

Збир свих отписа током процењеног
века трајања је за 1.300 динара,
односно за висину процењеног
ЛИКВИДАЦИОНОГ остатка, нижи од
набавне вредности.



Када се набавна вредност пословног средства подели са процењеним обимом услуга добија се висина трошкова отписа пословног средства по услузи (производу или часу рада).



Овако обрачунати трошкови амортизације по јединици су константни. Годишња амортизациона квота утврђује се множењем планираног годишњег учинка са трошковима отписа по јединици.



Пример: Набавна вредност пословног средства је 160.000.- динара. Његова укупна производња је 400.000 јединица. Могућа производња у овој години је 50.000 јединица. Обрачунати годишњу квоту отписа.



$$\text{Трошкови отписа по јединици учинка} = \frac{160.000}{400.000} = 0,4 \text{ динара}$$

Годишња квота амортизације =

$$50.000 \times 0,4 = 20.000 \text{ динара}$$



Метода функционаног отписивања се примењује првенствено на опрему, и то на делове опреме код којих се учинак може предвидети и мерити. Често се користи код транспортних средстава, где се учинак изражава у километрима. Не ретко се ова метода користи за обрачун трошкова ауто-гума.



Недостатак функционалног метода

обрачуна отписа је у томе што је

висина трошкова отписа

детерминисана превасходно

физичким рабаћењем пословног

средства, док није узето у обзир

економско обезвредивање због

техничког напретка.



Приказане методе обрачуна трошкова амортизације распоређују набавну вредност пословног средства на обрачунске периоде на различите начине, услед чега је и висина трошкова отписа пословних средстава различита.



Отуда би се честом променом
изабраног метода отписивања
нарушила упоредивост
периодичних резултата, а тиме и
биланса, што би значило повреду
принципа континуитета.



Збир појединачних трошкова отписа пословних средстава даје износ отписа пословних средстава компаније. **Утврђивање укупних трошкова** отписа пословних средстава врши се кроз састављање годишњег предрачуна отписа.



Годишњи предрачун отписа
пословних средстава се саставља,
како је већ наведено, на основу
књиговодствених података о
пословним средствима на дан
31.12. протекле за наредну
пословну годину.



Он је у суштини списак свих
пословних средстава појединачно
или по групама са прегледом
набавне вредности, стопа отписа и
годишњег отписа.



У циљу очувања целине пословних средстава **прописане су** **минималне стопе отписа** пословних средстава **за рад у две** смене. За рад пословних средстава **у три смене** прописане стопе се повећавају за до 50%. Компанија мора да обрачуна отписе пословних средстава по овим прописаним **стопама.**



Међутим, уколико процени да су прописане стопе отписа ниске, компанија може да повећа стопе отписа пословних средстава изнад прописаних. Предрачун отписа пословних средстава компанија осим већ наведених података садржи и овако раздвојене износе отписа и изгледа како следи:



Предрачун отписа пословних средстава

Редни број групе	Назив групе пословних средстава	Основица за обрачун (у дин.)	Стопа отписа у %		Износ отписа у дин.	
			Редовна	Повећана	Редовног	Повећаног
4	Грађевински објекти					
	Фабричке хале и остале грађевине за вршење делатности из области грађевинарства					
	- од бетона	38.000.000	1,8	-	684.000	
	- од метала	4.000.000	2,5	-	100.000	
98	Опрема за вршење превоза на путевима					
	Аутобуси, итд.	2.000.000	15,9	5	318.000	100.000
	Свега:	44.000.000			1.102.000	100.000

Иако се пословна средства троше континуирано у току пословне активности, обрачун и књижење вредности њиховог утрошка **врши се месечно. Стога се годишња квота отписа дели са бројем месеци.**



Месечна квота отписа се сваког месеца урачунава, тј. укалкулисава у трошкове, уз истовремено евидентирање смањења вредности пословних средстава.



Смањење вредности пословних
средстава обухвата се **не**
непосредно на рачуну пословна
средстава већ на његовом
корективном рачуну Исправка
вредности пословних средстава.



Према томе, месечни износ отписа пословних средстава се књижи тако што се **задужује** рачун Трошкови отписа пословних средстава (Трошкови амортизације), а **одобрава** рачун Исправка вредности пословних средстава.

Графички се ово књижење представља на следећи начин:



023 – Постројење и опрема

0239 – Исправка вредности
постројења и опреме

540 – Трошкови отписа
пословних средстава

S^o

Отпис пословних
средстава



У примеру који је дат, месечни износ отписа
износи:

$1.102.000 : 12 = 91.833,33$ динара. Отпис
пословних средстава књижи се на рачунима
главне књиге како следи:



023 – Постројење и опрема

S^o 44.000.000

0239 – Исправка вредности
постројења и опреме

91.833,33 (1

540 – Трошкови отписа
пословних средстава

1) 91.833,33

Износ отписа који је утврђен предрачуном на почетку пословне године не може се у току године променити. **За пословна средства** које компанија **прибави у току године** обрачунавање отписа тече **од првог дана месеца који следи месец** њиховог оспособљавања за употребу.



У случају продаје или расходовања пословних средстава обавеза за обрачун трошкова амортизације престаје од наредног месеца.

Годишњи отпис сваког конкретног основног средства констатује се на крају године у аналитичкој картици пословног средства.



Исто тако, у пописним листама пословних средстава уносе се на крају године подаци о врсти, количини, набавној вредности, стопи отписа, отписима у току године, отписима до текуће године и укупним отписима.



Рачун Исправка вредности пословних средстава **показује својим салдом** висину извршених отписа пословних средстава. Набавна вредност пословних средстава, која је исказана као **салдо рачуна** Пословна средства, своди се на садашњу или неотписану вредност кориговањем односно одузимањем отписане вредности.



Стога се рачун Исправка вредности
пословних средстава уноси у
активу биланса испод позиције
Пословна средства као одбитна
позиција.



Поред вредновања по садашњој вредности, која се како је наведено утврђује као разлика између набавне вредности и отписане вредности, пословна средства се могу вредновати и по тржишној вредности на дан биланса.



Ако би се компанија определила да на крају сваке године врши поновну процену вредности пословних средстава тада би разлика између књиговодствене и тржишне вредности била исказивана у оквиру **СОПСТВЕНОГ КАПИТАЛА** као **ревалоризациона резерва.**



Финансијски расходи

(група рачуна 56)

Финансијски расходи настају по основу коришћења позајмљених извора (средстава), плаћања купаца пре рока доспећа потраживања, курсних разлика по основу обавеза и потраживања у страниј валути (ино-обавеза и ино-потраживања) и по основу затезних камата.



Већина компанија при обављању своје пословне активности поред сопствених средстава ангажује и средства која потичу из позајмљених извора.



То су у првом реду кредити домаћих и страних банака, као и кредити нефинансијских институција. За коришћење туђих средстава, независно од тога из ког од поменутих извора потичу, **плаћа се накнада у виду камате.**



Камата на **дугорочне кредите** плаћа се заједно са ратом, тј. при плаћању ануитета, што значи полугодишње.

При месечном обрачуну финансијског резултата нужно је износ камате који припада сваком месецу обрачунати и прокњижити на **терет** Финансијских расхода.



Обавеза за плаћања ове камате се,
како је већ наведено, књижи на
рачуну Разграничење трошкова
камата.



Камате које се плаћају за коришћење **краткорочних кредита** са роком враћања од месец дана у целини терете финансијске расходе датог месеца уз **одобрење** рачуна Обавезе по основу трошкова финансирања или Текућег рачуна, у зависности од тога да ли је извршена исплата камате или не.



241 – Текући рачун

460 – Обавезе по основу
финансирања

56 – Финансијски расходи

S^0

(2)



(1)



Камате које се плаћају на
краткорочне кредите са роком
отплате дужим од месец дана, са
кЊИГОВОДСТВЕНО-ТЕХНИЧКОГ аспекта
посматрано, региструју се на исти
начин као и камате по основу
дугорочних кредита. Јер, да
подсетимо, и у овом случају
настанак расхода по основу камата



Коришћење средстава добављача у уговореном року дужем од законом предвиђеног, по правилу, има за последицу такође плаћање камате.

Такве **обавезе су покривене меницама**, које гласе на износ дуга увећан за износ камате. **Камата** која је обрачуната књижи се на рачуну Исправка вредности меничних обавеза.



При обрачуну периодичног резултата на крају сваког месеца се део камате који је **расход датог месеца** са овог рачуна преноси на рачун Финансијски расходи.



На рачуну Исправка вредности меничних обавеза остаје, дакле, само износ будуће камате. Овај рачун своди меничну обавезу на њену садашњу вредност, то јест, на висину дуга увећану за камату која је настала до датог тренутка.



Измирење текућих обавеза према
добављачима, такође, може имати
за последицу настанак
финансијских расхода, уколико се
пропусти уговорени рок плаћања.



Због коришћења средстава
добављача у року дужем од
уговореног, плаћа се накнада у
виду **затезне камате**. Затезна
камата се, по правилу, плаћа по
стоци вишој од стопе за редовну
камату.



За износ зарачунате затезне камате се повећава обавеза према добављачу, при плаћању обавеза исплаћује се како обавеза, тако и зарачуната затезна камата.

Описана књижења се могу графички представити овако:



493 – Разграничавање
трошкова камате

56 – Финансијаки расходи



4196 – Обавезе по основу
камата



2394 – Исправка
вредности меничних
обавеза



S°

433 - Добављачи



Финансијски расходи могу настати и при наплати потраживања од купаца. Наиме, уговара се рок за плаћање нето износа фактура, али и краћи рок плаћања у коме купац има право на попуст - **каса сконто**.

На пример, рок за плаћање нето износа фактуре је 20 дана, а за искоришћење касе сконта 8 дана



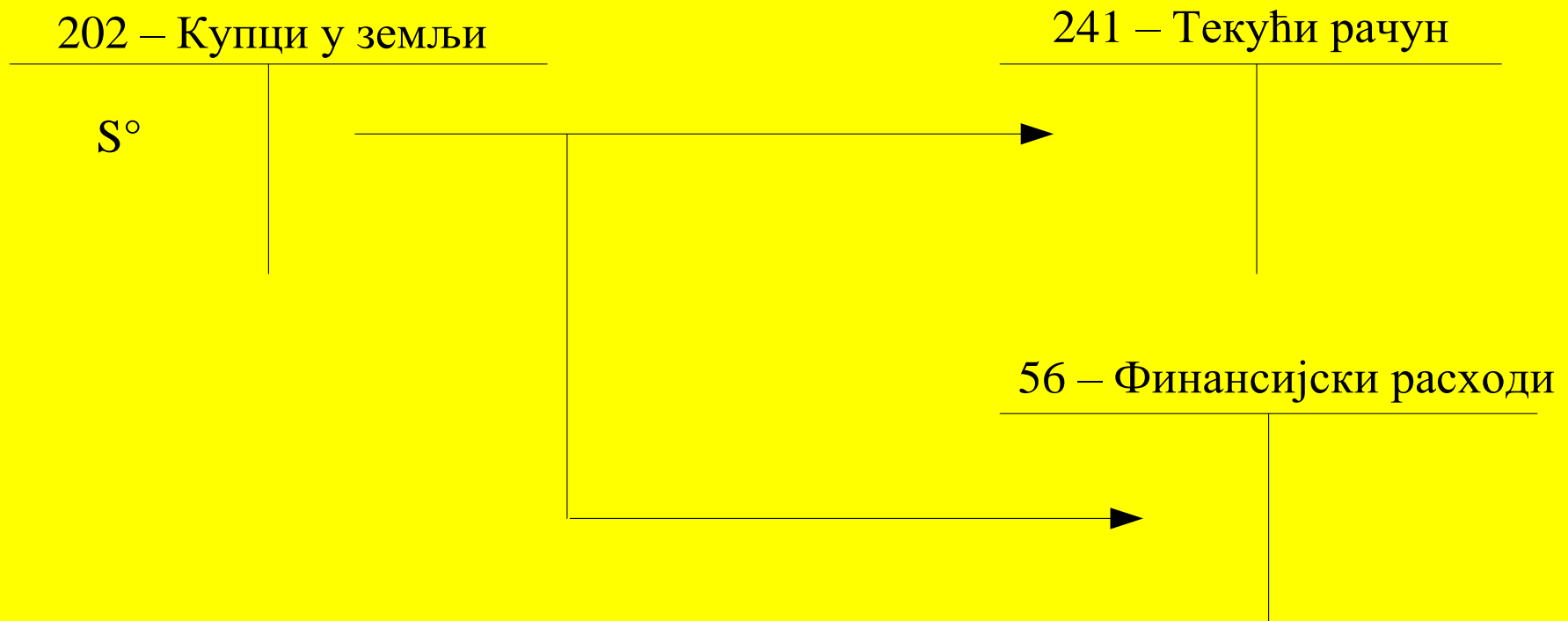
Каса сконто је заправо камата за коришћење средстава купца коју компанија добија пре уговореног рока за плаћање нето износа фактуре, увећана за премију за ризик наплате.



Уобичајено је да се **каса сконто** **исказује у проценту** у односу на износ нето фактуре. При плаћању купац уплаћује на текући рачун износ нето фактуре умањен за износ искоришћеног **каса сконта**.



За износ каса сконта повећавају се финансијски расходи, док се на рачуну купаца региструје смањење потраживања за износ нето фактуре која је плаћена. Графички описано књижење се може представити овако:



Обавезе уговорене у страним средствима плаћања (девизама) могу бити основ за настанак **негативних курсних разлика.**

Негативне курсне разлике настају у случају када се обавезе према ино-кредиторима или ино-добављачима претходно евидентиране по једном курсу, а плаћају се или билансирају по другом вишем курсу.



Промена курса настаје или због девалвације националне валуте у којој се воде књиге или због примене тржишног односно променљивог курса валута (тзв. клизајућег курса).



Разлика између износа по којем се
обавеза регистрована и износа
обавезе добијеног применом новог
вишег курса по којем обавеза мора
бити плаћена или билансирана
представља **финансијски расход**
периода у којем је до промене
курса дошло.



За износ негативне курсне разлике треба повећати износ обавеза и финансијске расходе.

415 – Дугорочни кредити у
иностранству

56 – Финансијски расходи

негативне курсне разлике

The diagram consists of two horizontal lines representing account boundaries. The top line is for account 415 and the bottom line is for account 434. A horizontal arrow points from the right side of the 415 line to the right side of the 56 line, with the text 'негативне курсне разлике' centered above it. A vertical line is drawn on the right side of the 56 line, and another horizontal arrow points from the right side of the 434 line to this vertical line, also with the text 'негативне курсне разлике' centered above it.

434 - Добављачи у
иностранству

негативне курсне разлике

Пример:

1. Дуг према ино-добављачу износи 1.000 долара, односно 90.000 динара обрачунато по курсу на дан настанка обавезе. На дан исплате обавезе курс долара износи 95 динара за долар. Обрачунати негативну курсну разлику.



2. Према изводу са девизног рачуна
исплаћено је дин. 95.000, односно
1.000 долара обрачунато по курсу
од 95 дин. за долар. Обрачун
негативне курсне разлике:

$$01.12. \quad 1.000 \times 90 = 90.000.-$$

$$15.12. \quad 1.000 \times 95 = 95.000.-$$

Негативна курсна разлика 5.000.
динара-



244 – Девизни рачун

8°

95.000 (2

56 – Финансијски расходи

1) 5.000

434 - Добављачи у иностранству

2) 95.000

90.000

5.000 (1

Негативне курсне разлике могу настати и по основу потраживања исказаних у девизама. Наиме, дође ли до **ревалвације** националне валуте или пак до пада клизајућег курса, курс по којем ће бити наплаћена или билансирана потраживања биће нижи од курса који је коришћен при њиховом књижењу.



Негативна курсна разлика која се због тога јављаје финансијски расход датог обрачунског периода.



Код билансирања ино-потраживања
за **износ негативне курсне
разлике** књижи се смањење
потраживања и повећање
финансијских расхода, а наплата
ино-потраживања по курсу нижем у
односу на курс примењен код
претходног билансирања
евидентира се на следећи начин:



203 – Купци у иностранству

244 – Девизни рачун

S^0



56 – Финансијски расходи



Пример:

1) Потраживање од ино-купца износи 8.000 ЕУРА, што прерачунато по курсу на дан настанка потраживања износи 560.000 динара. Потраживање се за потребе билансирања обрачунава по курсу од 65 динара за ЕУРО, који важи на дан 31.12. Обрачунати и прокњижити негативну курсну разлику:



Обрачун негативне курсне разлике:

$$01.12. 8.000 \text{ €} \times 70 = 560.000.-$$

$$31.12. 8.000 \text{ €} \times 65 = 520.000.-$$

Негативна курсна разлика 40.000.-

Књижење:

203 – Купци у иностранству

S ^o 560.000	40.000	(1
------------------------	--------	----

56 – Финансијски расходи

1) 40.000

Пример:

1. Исплатом са текућег-рачуна, компанија је измирило обавезу за камату на дугорочне кредите који се отплаћују у полугодишњим ануитетима у износу од 5.000 динара.

2. Обрачунати и књижити камату на краткорочне кредите (до месец дана) у износу од 2.000 динара.



3. Према изводу банке, купац је уплатио на текући - рачун 70.560 динара и тиме измирио своју обавезу од 72.000. Разлику од 1.440 (2%) купац је искористио за каса СКОНТО.



4. Обавеза према добављачу из иностранства износила је 2.500 евра, односно 200.000 динара. Због пливајућег курса домаће валуте према еврџ обавеза на дан исплате износи 212.500 динара. Јавља се негативна курсна разлика од 12.500 динара. Са девизног рачуна је исплаћено 212.500 динара.



5. Потраживање од купца у иностранству износи 5.000 евра, што прерачунато по курсу на дан настанка потраживања износи 400.000 динара ($5.000 \text{ €} \times 80 \text{ дин.}$). Купац из иностранства је дозначио 5.000 евра, односно 350.000 динара ($5.000 \text{ €} \times 70 \text{ дин.} = 350.000 \text{ дин.}$). Негативна курсна разлика од 50.000 динара се јавља због ревалвације.



6. Због неблаговременог измирења обавеза, добављач је на дуг од 40.000 динара зарачунао затезну камату од 20% (8.000 динара).

7. На основу уговора, књижити смањење дугорочних пласмана у износу од 15.000 динара.



562 Камата по основу дугорочних
кредита

1) 5.000

241 – Текући рачун

3) 70.560 5.000 (1

561 – Камата по основу
краткорочних кредита

2) 2.000

460 – Обавезе по основу
редовних камата

2.000 (2

56 – Остали финансијски
расходи

3) 1.440

202 – Куци у земљи

72.000 (3

203 – Купци у иностранству

400.000 (5

5624 – Затезне камате

6) 8.000

433 – Добављачи у земљи

8.000 (6

434 – Добављачи у иностранству

4) 200.000

563 – Негативне курсне разлике

4) 12.500

5) 50.000

244 – Девизни рачун

5) 350.000 212.500 (4

560 – Отписи дугорочних
финансијских пласмана

7) 15.000

03 – Дугорочни финансијски
пласмани

15.000 (7

Остали расходи

Поред пословних расхода који су, како је већ наведено, при коришћењу методе укупних трошкова за билансирање успеха исказани у форми трошкова по врстама, а код методе трошкова продатих учинака у форми цене коштања, у компанијама се јављају и у билансу успеха исказују остали, финансијски и ванредни расходи



Под осталим расходима
подразумевају се расходи који су
повезани са пословањем компаније,
али не и са учинком, дакле,
производом односно услугом.



Реч је о губицима који настају при продаји имовине компаније, хартија од вредности, материјала и пословних средстава, потом о губицима који настају по основу смањења вредности појединих облика имовине, на пример, при појави тј. отпису ненаплативих потраживања или залиха неисправног материјала, некуретних готових производа, демодиране робе и сл.



Продаја материјала свакако не спада у уобичајене активности компаније. Потреба за продајом материјала се јавља спорадично, када услед промене асортимана, примера ради, неки раније набављени материјал за дату компанију изгуби употребну вредност.



Држање таквог материјала на
залихама повлачи с једне стране
трошкове складиштења, осигурања,
а сам материјал временом губи на
вредности.



Поред тога, у вредности тог материјала налазе се имобилизована средства компаније, која би се, да су у новчаном облику, могла пласирати и донети приход у виду камате. Отуда је сврсисходно залихе непотребног материјала продати.



Ако се продаја залиха материјала обавља по **ценама које су ниже од њихове набавне вредности**, тада је реч о **продаји са губитком**, јер ће приход од продаје материјала бити **нижи од расхода који је једнак набавној вредности продатог материјала.**



Обрачун набавне вредности
продатог материјала и
књиговодствено обухватање
продаје зависе од тога да ли се
евиденција залиха материјала води
по стварној набавној или планској
набавној вредности.



Уколико се **залихе материјала воде по партијама**, набавна вредност продатог материјала утврђује се множењем продате количине материјала са набавном ценом конкретне партије.



Уколико се материјал евидентира по врсти, а не по партијама тада се обрачун набавне вредности материјала врши применом метода просечне цене, или ФИФО методе, које су детаљно разматране приликом излагања о обрачуну вредности утрошеног материјала.



При књиговодственом обухватању
продаје материјала, будући да није
реч о пословном приходу,
примењује се тзв. нето принцип.



То значи да се продајна вредност као приход који настаје по основу продаје материјала и са тим приходом повезани расход (набавна вредност продатог материјала) не обухватају на посебним рачунима, као што је то случај при коришћењу бруто принципа,



Књижење продаје материјала при којој настаје губитак, услед веће набавне вредности продатог материјала од његове продајне вредности, отуда се евидентира задужењем рачуна Купци или Текућег рачуна за продајну вредност (јер приход од продаје повећава или потраживања или готовину),



одобрењем рачуна Материјал за набавну вредност продатог материјала (јер је продаја смањила залихе материјала) и задужењем рачуна **Губитак на продаји** материјала за износ разлике између нижих прихода и већих расхода насталих у вези са овом продајом. Графички ова књижења се могу приказати:

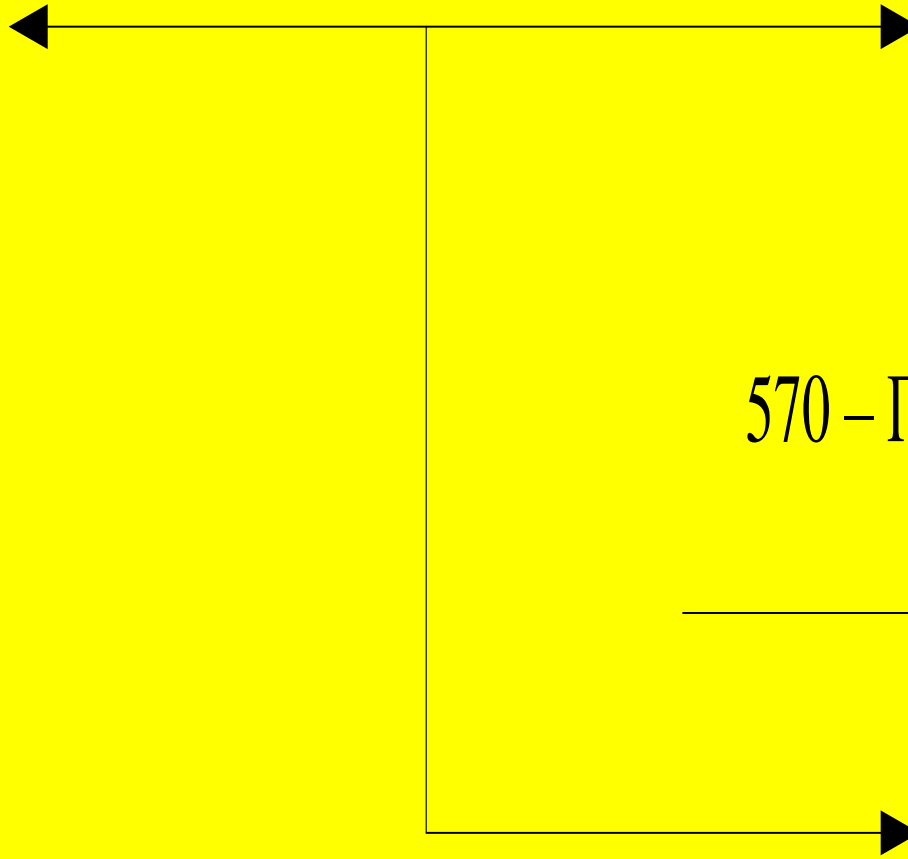


101 - Материјал

241 – Текући рачун или
243 - Купци

S^o

570 – Губитак на продаји
материјала



Пример; Стање на аналитичком рачуну
материјала „Х“ је:

Материјал «Х»

$$300 \times 500 = 150.000$$

$$400 \times 600 = 240.000$$

Стање на рачуну Материјал је 390.000.-
динара.



1) Продато је на кредит 600 кг материјала „X“ за 300.000 динара. Обрачунати и прокњижити набавну вредност продатог материјала користећи ФИФО метод.

Обрачун набавне вредности продатог материјала:

$$300 \times 500 = 150.000.-$$

$$300 \times 600 = \underline{180.000.-}$$

$$330.000$$



Продајна вредност материјала је 300.000.-

Губитак на продаји материјала: 30.000.-

Књижење на рачунима главне књиге:

101 - Материјал

S°	390.000	330.000	(1
----	---------	---------	----

243 - Купци

1) 300.000

570 – Губитак на продаји
материјала

1) 30.000

Када се **материјал евидентира по планској набавној вредности**, обрачун висине набавне вредности продатог материјала претпоставља корекцију планске набавне вредности продатог материјала сразмерним делом одступања од планских набавних цена, који се утврђује према обрасцу:



Вредност продатог материјала по ПНЦ $\times S^o$ рачуна Одступање од ПНЦ

Вредност залиха материјала по ПНЦ

Очигледно да је овај образац аналоган већ коришћеном обрасцу за обрачун сразмерног дела одступања од ПНЦ који се односи на утрошени материјал.

Кориговање планске набавне вредности реализованог материјала са аликвотним делом одступања врши се на следећи начин:



Вредност продатог материјала по ПНЦ

+ сразмерни део одступања од ПНЦ (прекорачење)

= Вредност продатог материјала по стварно набавној вредности

Вредност продатог материјала по ПНЦ

- сразмерни део одступања од ПНЦ (снижење)

= Вредност продатог материјала по стварној набавној вредности

Пошто утврђивање периодичног
резултата претпоставља обрачун
расхода не по планској већ по стварној
набавној вредности, приказани
обрачун стварне набавне вредности
продатог материјала је неопходан.



Иначе, рачун залиха материјала се **одобрава** за вредност продатог материјала по ПНЦ, рачун Купци (или Текући рачун) се **задужује** за продајну вредност реализованог материјала, рачун губитак на продаји материјала се **задужује** за разлику између више стварне набавне вредности и ниже продајне вредности материјала, а рачун одступања се **задужује или одобрава** за сразмерни износ снижења односно прекорачења од ПНЦ.



Графички представљено, књижење изгледа овако:

101 - Материјал

202 - Купци

Вредност реализованог материјала по ПНЦ

Продајна
вредност
материјала

1019 – Одступање од
планских набавних цена
материјала

570 – Губитак на
продаји материјала

-
Сразмерни део
снижења

+
Сразмерни део
прекочарења

Пример:

На рачунима главне књиге је следећи
промет:

дугује

потражује

Материјал

450.000

150.000

Одступање од
планских набавних
цена материјала

20.000

60.000



1) Продата је купцима половина залиха материјала за 110.000 динара.

Обрачунати и прокњижити набавну вредност продатог материјала.

- **Обрачун набавне вредности продатог материјала:**

Вредност продатог материјала

по планској набавној вредности150.000.-

- сразмерни део одступања

од ПНЦ (снижење)20.000.-

= Вредност продатог материјала

по стварној набавној вредности130.000.-



Сразмерни део одступања израчунат према датом обрасцу:

Вредност продатог материјала по ПНЦ x S° рачуна Одступање од ПНЦ

Вредност залиха материјала по ПНЦ

односно,
$$\frac{150.000 \times 40.000}{300.000} = \frac{40.000}{2} = 20.000 \text{ динара}$$

$$450.000 - 150.000 = 300.000 \text{ динара}$$

$$20.000 - 60.000 = 40.000 \text{ динара}$$



Књижење на рачунима главне књиге:

101 - Материјал

450.000	150.000
	150.000 (1)

202 - Купци

1) 110.000

1019 – Одступање од
планских набавних цена
материјала

20.000	60.000
1) 20.000	

570 – Губитак на
продаји материјала

1) 20.000

Рачун Губитак на продаји материјала
представља рачун расхода, што
значи да као негативна компонента
резултата улази у састав биланса
успеха.

Компанија има интерес да пословна
средства која му више нису
потребна прода.



Продајом се избегавају будући трошкови као што су трошкови амортизације, одржавања и осигурања, на пример, и добија могућност да средства која су у њих уложена пласира уз камату или користи на неки други начин. Продаја се врши на основу одлуке управе којом се одређује и начин продаје.



Продаја се, наиме, може обавити путем јавног надметања или лицитације, прикупљањем писмених понуда или директном погодбом, ако не успе продаја на један од два претходно наведена начина.

Продајна вредност пословних средстава се по правилу разликује од садашње вредности датог пословног средства.



Ако се продаја обави по цени која је
нижа од неотписане вредности
пословног средства настаје губитак
у висини разлике између више
садашње и ниже продајне
вредности датог пословног
средства. Овај губитак се убраја у
остале расходе.



Продаја пословних средстава са губитком књиговодствено се обухвата **задужењем** рачуна Купци за продајну вредност, рачуна Исправка вредности пословних средстава за отписану вредности, рачуна Губитак на продаји пословних средстава за разлику између садашње и продајне вредности, док се за набавну вредност продатог пословног средства **одобрава** рачун **Пословна средства.**



Графички представљено књижење изгледа:

023 – Постројења и опрема

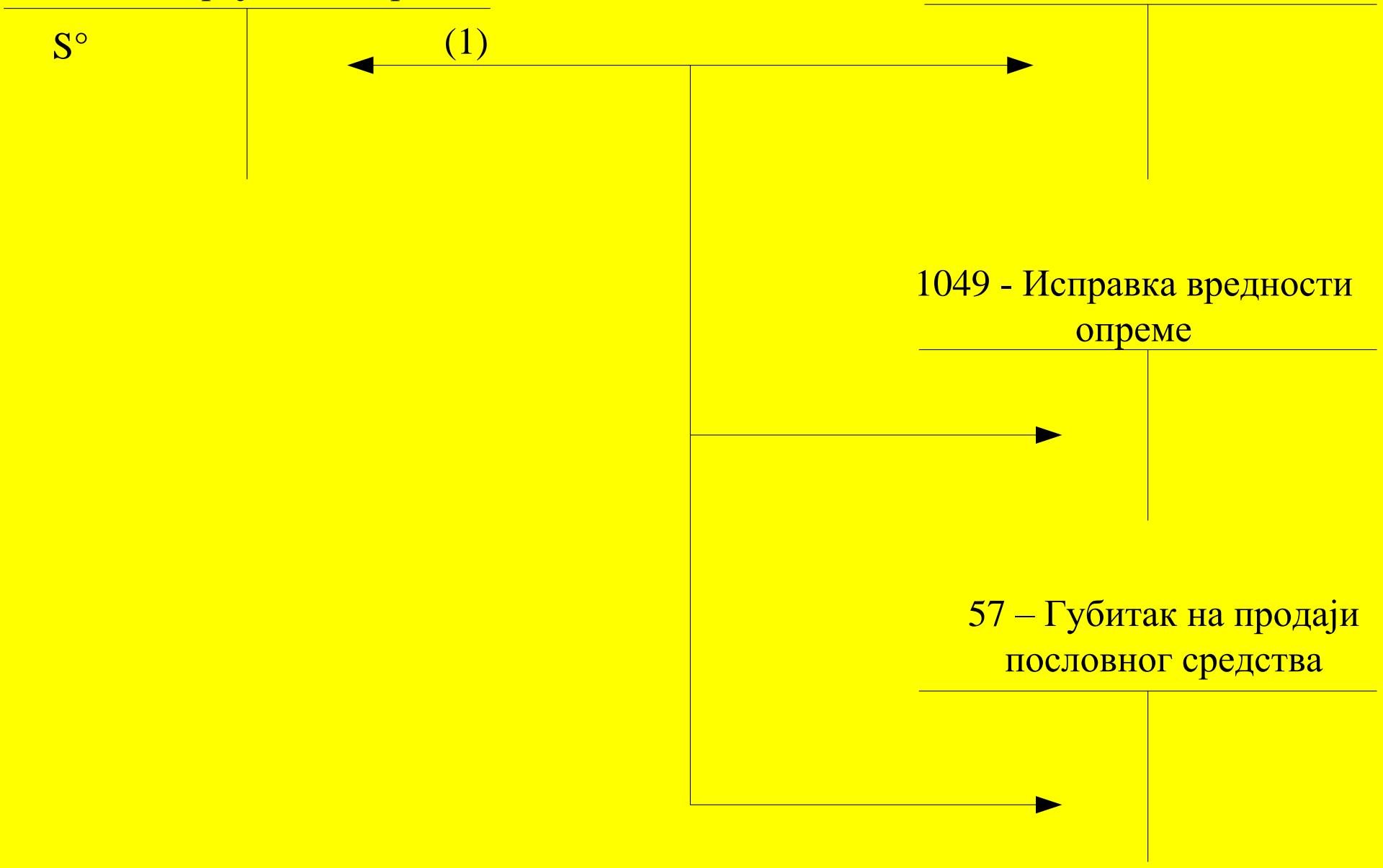
202 – Купци у земљи

S°

(1)

1049 - Исправка вредности
опреме

57 – Губитак на продаји
пословног средства



(1) продаја пословног средства са губитком

Пример:

На ову одлуке управе продато је на кредит купцима пословно средство чија је набавна вредност 50.000.- динара, отписана вредност 20.000.- динара за 25.000.- динара.

Књижење на рачунима главне књиге
изгледа:



023 – Постројења и опрема

S°	50.000	(1
----	--------	----

202 – Купци у земљи

1) 25.000	
-----------	--

1049 - Исправка вредности
опреме

1) 20.000	
-----------	--

57 – Губитак на продаји
пословног средства

1) 5.000	
----------	--

Осталим расходима сматрају се и губици који настају по основу продаје хартија од вредности о којима је већ било речи.



Пример:

1) Компанија је донела одлуку да расходује опрему чији су подаци:

1. Набавна вредност	40.000
2.Отписана вредност	30.000
3.Неотписана (садашња) вредност (1 - 2)	10.000
4.Процењени отпадак	8.000
5.Губитак при отпису (3 - 4)	2.000



2) Компанија је донела одлуку да прода једно доставно возило чији су подаци:

1.Набавна вредност 100.000

2.Отписана вредност 80.000

3.Неотписана (садашња)

вредност (1 – 2) 20.000

4.Продајна вредност 10.000

5.Губитак при отпису (3 - 4) 10.000



3) Компанија је купила хартије од вредности чији је рок доспелости преко једне године од дана издавања за 100.000 динара, да би на тим хартијама заради (профитира). Међутим, хартије су продате за 60.000, тако да се десио губитак при њиховој поновној продаји од 40.000 динара.



4) Компанија је продала вишак непотребног материјала и при тој продаји остварило губитак, и то:

1. Набавна вредност

5.000

2. Продајна вредност материјала

4.000

3. Губитак или продаја

1.000



- 5) Контролом пословања компаније финансијска полиција утврдила је да компанија није платило порез за прошлу годину у износу од 4.200 динара – порез је плаћен преко текућег рачуна.
- 6) Приликом пописа робе у складишту утврђен је мањак. Набавна вредност утврђеног мањка је 1.000 динара. Мањак се отписује.



7) Компанија је донела одлуку да изврши отпис краткорочних потраживања од купца због стечаја дужника за износ од 2.000 динара.

8) Донета је одлука да се изврши отпис некурентних залиха робе за 5.000 динара.



9) Компанија је извршила резервисање за трошкове гарантног рока за изграђени објекат у износу од 100.000 динара. Међутим, пре истека гарантног рока су се појавили трошкови отклањања узрока гаранције у износу од 120.000 динара. Дакле, јавио се износ већи од резервисаног за 20.000 динара.



10) Компанији је изречена казна за привредни преступ у износу од 3.000 динара. Казна је плаћена преко Текућег - рачуна.



0238 – Исправка вредности
опреме

1) 30.000
2) 80.000

023 – Постројења и опрема

40.000 (1
100.000 (2

241 – Текући рачун

4.200 (5
3.000 (10

573 – Губици од продаје
материјала

4) 1.000

574 - Мањкови

6) 1.000

5840 – Отпис залиха
робе

8) 5.000

621 – Приходи од
активирања производа или
услуга за сопствене потребе

120.000 (9

027 – Остала опрема
(отпаци)

1) 8.000

202 – Купци у земљи

2) 10.000
3) 60.000
4) 4.000

572 – Губици по основу
продаје учешћа и дуг. харт.
од вредности

3) 40.000

101 - Материјал

5.000 (4

133 – Роба на складишту

1.000 (6
5.000 (8

400 – Резервисања за
трошкове у гарантном року

9) 100.000

579 – Остали непоменути
расходи

10) 3.000

570 – Губици по основу
расходовања и отписа
опреме

1) 2.000

572 – Губици по основу
продаје опреме

2) 10.000

413 – Обавезе по дугорочним
хартијама од вредности

100.000 (3

575 – Расходи од заштите од
ризика

5) 4.200

576 – Отпис обртних средстава
- потраживања

7) 2.000

577 - Расходи дугорочних
резервисања

9) 20.000

Обухватање трошкова са разних аспеката

За разлику од финансијског књиговодства које је оријентисано на задовољење потреба за информацијама екстерних и интерних корисника, обрачун трошкова има циљ да пружи информације превасходно управи компаније, **односно интерним корисницима.**



Пружање информација о цени
коштања учинака сматра се
основним циљем погонског
обрачуна. Истицање цене коштања
за примарни циљ обрачуна
трошкова оправдава се чињеницом
да је цена коштања неопходна за:

- обрачун расхода условљених
продајом готових производа
односно извршењем услуга;



- утврђивање вредности залиха недовршене производње и готових производа;
- утврђивање продајних цена, односно за формулисање и вођење политике цена;
- контролу рентабилности производа и утврђивање асортимана производа и
- за утврђивање рентабилитета ужих организационих делова компаније. ,



Испуњење основног циља погонског
обрачуна схваћеног у ширем
смислу, захтева да он обухвата
следећа подручја:

- обрачун трошкова по врстама
- обрачун трошкова по местима
- обрачун трошкова по носиоцима и
- краткорочни обрачун резултата.



Обрачун трошкова по врстама уобичајено се води за предузеће као целину у оквиру **финансијског књиговодства**. Трошкови евидентирани по врстама у финансијском књиговодству преузимају се у **погонско књиговодство**.



Обрачун трошкова по местима и носиоцима трошкова

За разлику од обрачуна трошкова по врстама, који је како је истакнуто лоциран уобичајено у финансијском књиговодству, обрачун трошкова по местима и по носиоцима припада у потпуности погонском обрачуну



Што се организационог положаја погонског обрачуна тиче он је одређен изабраним КОНТНИМ оквиром. У компанијама која примењују билансни КОНТНИ оквир, за обрачун трошкова је предвиђена класа 9.



Погонски обрачун овде представља самосталну целину, затворени систем рачуна. Повезаност са финансијским књиговодством се огледа у размени података о трошковима, залихама и приходима.



Ако је основа за организацију књиговодства функционални контни оквир тада ће погонски обрачун бити вођен у класи 5 која представља саставни део финансијског књиговодства.



Пре него што предмет разматрања
буде методологија обухватања
трошкова по местима и носиоцима
необходно је **размотрити следећа**
питања: (1) какву поделу трошкова
захтева погонски обрачун,



(2) који делови компанија могу бити организовани као места трошкова и која места трошкова могу бити формирана у појединим функционалним подручјима, (3) који учинци могу бити носиоци трошкова?



(1) За потребе обрачуна трошкова неопходно је трошкове који настану у компанији као целини у једном обрачунском периоду поделити према функционалним подручјима. У производној компанији према овом критеријуму да подстетимо, трошкови се деле

на:



- трошкове набавке
- - трошкове производње
- - трошкове продаје и
- - трошкове управе.



**Трошкови набавке и трошкови
производње** означавају се заједно
као **трошкови производног
функционалног подручја,**
ДОК **трошкови продаје и управе**
припадају **непроизводном
финансијалном подручју.**



У основне циљеве обрачуна трошкова убраја се пружање информације по ужим организационим деловима компаније. Унутар управо наведених функционалних подручја компаније **за потребе планирања и контроле трошкова формирају се места трошкова.**



Да би један део компаније, односно одређеног функционалног подручја могао бити у рачуноводственом смислу организован као **место трошкова** неопходно је да се у том делу компаније обављају **сродне или хомогене радне операције.**



Ово је важно стога што је смисао организовања места трошкова **идентификовање трошкова** које изазива обављање одређене тачно дефинисане операције, бојења или ткања на пример, при производњи тканина.



У оквиру једног функционалног подручја у зависности од величине компаније и потреба управе за информацијама о трошковима, може бити и врло често се формира више места трошкова.



У оквиру **производног**
функционалног подручја може
постојати поред **основне**
делатности, **споредна** и **помоћна**
делатност. Најмање што се у том
случају може очекиватије да
трошкови производног
функционалног подручја буду
праћени засебно по свакој од
делатности.



Основна делатност компаније је она пословна активност која је била повод за оснивање компаније. На пример, производња намештаја, производња конфекције, производња хлеба и пецива и сл. представљају основне делатности. У оквиру сваке од ових делатности може се формирати више места трошкова.



У производњи намештаја, примера
ради то могу бити: Место
трошкова дизајнирање
намештаја, Место трошкова
Резања, Место трошкова
Монтажа, Место трошкова
Завршна обрада. Резултат рада —
учинак места трошкова је готов
производ или услуга.



Компанија се одлучује за бављење споредном делатношћу да би боље искористило материјал и пословна средства која користи при обављању основне делатности.



У компанијама која се баве производњом намештаја могу се као споредна делатност срести погони у којима се производе играчке од дрвета, на пример, који представљају и посебно место трошкова.



Помоћна делатност има за циљ да омогући нормално обављање основне и споредне делатности компаније, то је делатност која пружа одређене услуге основној и споредној делатности. Тако се као помоћне делатности у компанијама **могу наћи** топлане, радионице за поправке пословних средстава, компресорске станице и сл.



Помоћна делатност као учинак има услугу пружену основној и споредној делатности. Учинак помоћне делатности, осим само у изузетним случајевима, се не реализује на екстерном тржишту.



У оквиру **непроизводног функционалног подручја** се такође организују **места трошкова** као што су продаја, управа, истраживање и развој и сл.



Резултат рада места трошкова
формираних у оквиру
непроизводног функционалног
подручја су услуге које
омогућавају сврсисходно
функционисање осталих
функционалних подручја у
компанији..



Учинци места трошкова се према подручју у коме настају могу поделити на оне који настају у **производном функционалном подручју** и оне који су резултат рада места трошкова **непроизводног функционалног продучја.**



Иако значајна, ова подела учинака не омогућава одговор на питање која места трошкова имају носиоце трошкова.



Носиоци трошкова су они производи и услуге који се реализују на екстерном тржишту и који према томе представљају и носиоце прихода.



Претходна излагања су показала
да места трошкова из основне
делатности и места трошкова
споредне делатности **имају**
учинке који су носиоци
трошкова,



док учинци места трошкова помоћне делатности, осим у изузетним случајевима и учинци места трошкова непроизводног функционалног подручја не представљају носиоце трошкова.

Ова чињеница је важна јер одређује однос између места трошкова.



Наиме места трошкова која имају носиоце трошкове имају директан однос са својим учинцима, што значи да се трошкови ових места трошкова непосредно преносе на учинке, јер су ти трошкови и изазвани производњом датих производа или вршењем услуга.



Места трошкова помоћне делатности, како је већ наведено, имају учинке који нису носиоци трошкова, јер је реч о услугама пруженим основној и споредној делатности.



Пошто су трошкови у помоћној делатности настали због пружања услуга основној и споредној делатности они се преносе на места трошкова ових делатности, сагласно начелу узрочности.



Преко места трошкова основне и споредне делатности ови трошкови ће бити пренети на носиоце трошкова. **Ово је разлог због кога се однос између места трошкова помоћне делатности и носилаца трошкова означава као посредан или индиректан.**



Распоред трошкова на носиоце
трошкова врши се на основу
књиговодствене документације ако
је реч о **директним трошковима**:



рада, материјала, амортизације ако се обрачунава функционално, производних услуга ако су непосредно изазване производњом датог производа и сл. будући да се у овом случају тачно зна који износ ових трошкова је изазвао одређени производ.



Уколико је реч о трошковима који су
настали у вези са производњом
више различитих производа, где је
познато да је и производња датог
учинка условила настанак
трошкова,



али није могуће непосредно одредити колики је износ трошкова изазвао одређени носилац трошкова, односно учинак, расподела се врши уз помоћ тзв. условних база или **кључева за расподелу.**



У ове **индиректне трошкове** производње убрајају се, трошкови електричне енергије, трошкови одржавања пословних средстава, трошкови амортизације ако се она обрачунава применом временских метода и др.



Изабрана условна база треба да на најбољи могући начин одражава везу између трошка сједне и учинка с друге стране.

Тако, на пример, сматра се да би трајање обраде производа на некој машини било добра условна база за расподелу њених трошкова амортизације.



Трошкови који настану на
местима трошкова
непроизводног функционалног
подручја се, по правилу, не
алоцирају на носиоце трошкова
већ се третирају као расход
периода у коме су настали.



Системи обрачуна трошкова

Већ је наведено да је **основни циљ обрачуна трошкова утврђивање цене коштања**. У зависности од тога који се трошкови укључују у цену коштања разликују се:



- **систем** обрачуна по стандардним трошковима и
- **систем** обрачуна по пуним (стварним) трошковима производње и
- **систем** обрачуна по делимичним, најчешће варијабилним трошковима производње (директ **КОСТИНГ**).



По систему обрачуна по пуним трошковима производње, што се и на основу назива може докучити, у цену коштања учинака се укључују трошкови производног функционалног подручја док се трошкови непроизводног функционалног подручја третирају као расходи периода.



Примарни облик периодичног резулата који одговара овом систему обрачуна трошкова је брото добитак. **Бруто добитак** се утврђује као разлика између укупних прихода и трошкова производног функционалног подручја који се односе на продате готове производе.



У другом кораку се из бруто добитка покривају трошкови непроизводног функционалног подручја тј. трошкови управе и продаје и као коначни резултат се добија **нето добитак.**



Графички представљено утврђивање
резултата при примени система обрачуна
по пуним трошковима производње изгледа:

Укупни приходи

Трошкови производње који се односе на
продате производе

Бруто добитак

Трошкови непроизводног
функционалног подручја

Нето добитак

**Систем обрачуна по
варијабилним трошковима**
поред поделе трошкова по
функционалним подручјима
захтева и поделу трошкова на
фиксне и варијабилне
трошкове.



**У цену коштања учинака
укључују се варијабилни
трошкови док се фиксни
трошкови третирају као расход
периода.**



Карактеристике варијабилних трошкова имају: директни трошкови материјала, директни трошкови рада, варијабилни трошкови прераде, на пример, трошкови електричне енергије у производним погонима.



Карактер варијабилних трошкова
има и део трошкова продаје, за
потребе изучавања на овом нивоу,
допустиво је поћи од претпоставке
да су трошкови продаје у целини
фиксни.



Фиксним трошковима сматрају се

део општих трошкова производње,
као трошкови закупа производне
хале, зараде радника на одржавању
машина, и сл. трошкови продаје и
трошкови управе у целини.



За разлику од система обрачуна по пуним трошковима производње где се полазило од идеје да у складу са начелом узрочности на носиоце трошкове треба пренети све трошкове производње, јер без њих тих учинака не би ни било,



систем обрачуна по варијабилним трошковима полази од идеје да су носиоци трошкова "одговорни" не за укупне трошкове производње и допринос нето резултату, већ за варијабилне трошкове и допринос покрићу фиксних трошкова производње, продаје и укупних трошкова управе.



У складу се оваквом основном идејом у систему обрачуна по варијабилним трошковима као примарни облик периодичног резултата се **утврђује контрибуциона маржа.**



**Она је разлика између укупних
прихода с једне и варијабилних
трошкова продатих готових
производа, с друге стране.**



Када се из контрибуционе марже покрију фиксни трошкови производног функционалног подручја и трошкови продаје (за које смо такође претпоставили да су у целини фиксни) и управе добија се **нето добитак**.



Графички представљено утврђивање
резултата у систему обрачуна по
варијабилним трошковима изгледа:

Укупни приходи		
Варијабилни трошкови производње који се односе на продате готове производе	Контрибуциона маржа	
	Фиксни трошкови производње, фиксни трошкови непроизводног функционалног подручја	Нето добитак

Прихватајући идеју да је оправдано у
цену коштања учинака укључити
само варијабилне трошкове, систем
обрачуна по варијабилним
трошковима отклања потребу
алоцирања фиксних трошкова.



Тешкоће које се јављају при алокацији фиксних трошкова на јединицу учинка, а које су везане пре свега за избор адекватних условних база, као и могућност утицаја на висину цене коштања одлукама менаџмента о повећању обима производње,



чини да се цена коштања утврђена у систему обрачуна по варијабилним трошковима оцењује као поузданија у односу на цену коштања која садржи пуне трошкове производње.



**Информације које пружа систем
обрачуна по варијабилним
трошковима** се користе да се при
постојању више решења изабере
оно које је најповољније
посматрано са гледишта висине
периодичног резултата. Реч је о
одлукама које се односе на:



- (а) избор оптималног асортимана производње и продаје,
- (б) елиминисање из производње нерентабилних производа,
- (ц) увођење у производњу новог производа,



- (д) елиминисање или задржавање
производа у производном и
продајном асортиману,
- (е) продаја или даља прерада
производа,
- (ф) набавка или производња
производа,



(г) привремено обустављање
производње или наставак
производње,

(х) увођење или не нове смене,

(и) избор средстава за рад и сл.



Разлог због којег се систем обрачуна по варијабилним трошковима сматра нарочито подобним за алтернативно одлучивање лежи у чињеници да су за доношење тих одлука релевантни варијабилни трошкови, **јер су фиксни трошкови у кратком року непроменљиви.**



Отуда висина укупних трошкова је
под утицајем варијабилних
трошкова који су последица
одабране алтернативе.



Одлука о томе која ће алтернатива
бити прихваћена доноси се
упоређењем прихода које дата
алтернатива доноси и варијабилних
трошкова повезаних са датом
алтернативом.



Јасно је да се разматрани системи обрачуна трошкова међусобно разликују по томе које се групе трошкова укључују у цену коштања, односно сматрају трошковима производа, а које се групе трошкова третирају као расход периода.



Као скуп начела, метода, и поступака
обраде предмета обрачуна, тј.
стварних трошкова и остварених
учинака, систем обрачуна трошкова
посматран по томе да ли је
оријентисан на прошле трошкове
или на унапред утврђене будуће
трошкове учинка може бити:



- по стварним или
- по стандардним, планским трошковима.



За разлику од стварних трошкова који показују колико трошкови стварно износе, **стандардни трошкови** показују колико при датим производно-техничким околностима трошкови треба да износе.



Систем обрачуна по пуним трошковима производње производа може сагласно овоме обрађивати стварно настале трошкове или стандардне, планске, будуће укупне трошкове производње.



Систем обрачуна по варијабилним трошковима, готово редовно обрађује стандардне трошкове.

Избор трошкова који ће бити предмет обраде у систему обрачуна трошкова опредељује садржину цене коштања с једне стране и трошкове који су расход периода с друге стране.



При примени система обрачуна по стварним трошковима

производње, у цену коштања укључују се сви настали трошкови производње учинака. Расходи периода су стварно настали трошкови управе и продаје.



**При примени система обрачуна по
стандардним трошковима
производње** у цену коштања се
укључују стандардни трошкови
производње учинака. Расходи
периода су стандардни трошкови
управе и продаје и свако
прекорачење стандардних
трошкова.



При примени система обрачуна по
стандардним варијабилним
трошковима у цену коштања се
укључују стандардни варијабилни
трошкови производње.



Расходи периода су стандардни фиксни трошкови производње, прекорачења варијабилних трошкова и трошкови управе и трошкови продаје, уз претпоставку да имају фиксни карактер.



Основе обрачуна по стварним трошковима производње

Да би се разумела суштина обрачуна по стварним трошковима производње, треба подсетити, да је његов главни циљ пружање информација потребних за утвђивање стварне или како се још означава накнадне калкулације цене коштања.



Стварање основа за утврђивање
калкулације цене коштања захтева
обухватање трошкова по местима и
носиоцима трошкова.



Како је већ истакнуто одлуку о томе која ће места трошкова бити формирана и како ће бити обухватани трошкови у погонском обрачуну **зависи од делатности и величине компаније**, с једне стране и **информационих захтева управе компаније с друге стране.**



Ово је разлог што класа 5 у функционалном и класа 9 у билансном контном оквиру немају прописане троцифрене рачуне, већ је остављена слобода свакој компанији да само, сагласно својим одликама и потребама, организује обрачун трошкова.



Иако, управо због наведеног, не постоји један модел обрачуна трошкова који би био општеприхватљив за све компаније, ипак је могуће препознати моделе који се најчешће користе.



Обрачун трошкова може бити организован тако да се сви трошкови по врстама алоцирају на места трошкова а потом са места трошкова на носиоце трошкова.

Овај модел обрачуна трошкова највише одговара фазној производњи.



Други модел обрачуна се примењује
у **производњи по радним
налозима и појединачној
производњи**, а одликује се тиме да
се директни трошкови преносе
непосредно на рачуне носилаца
трошкова док се рачуни места
трошкова задужују само за опште
трошкове производње.



Ови општи трошкови се уз помоћ условних база потом преносе на рачуне носилаца трошкова. На тај начин се на рачунима носилаца трошкова формира цена коштања производње носиоца трошка.

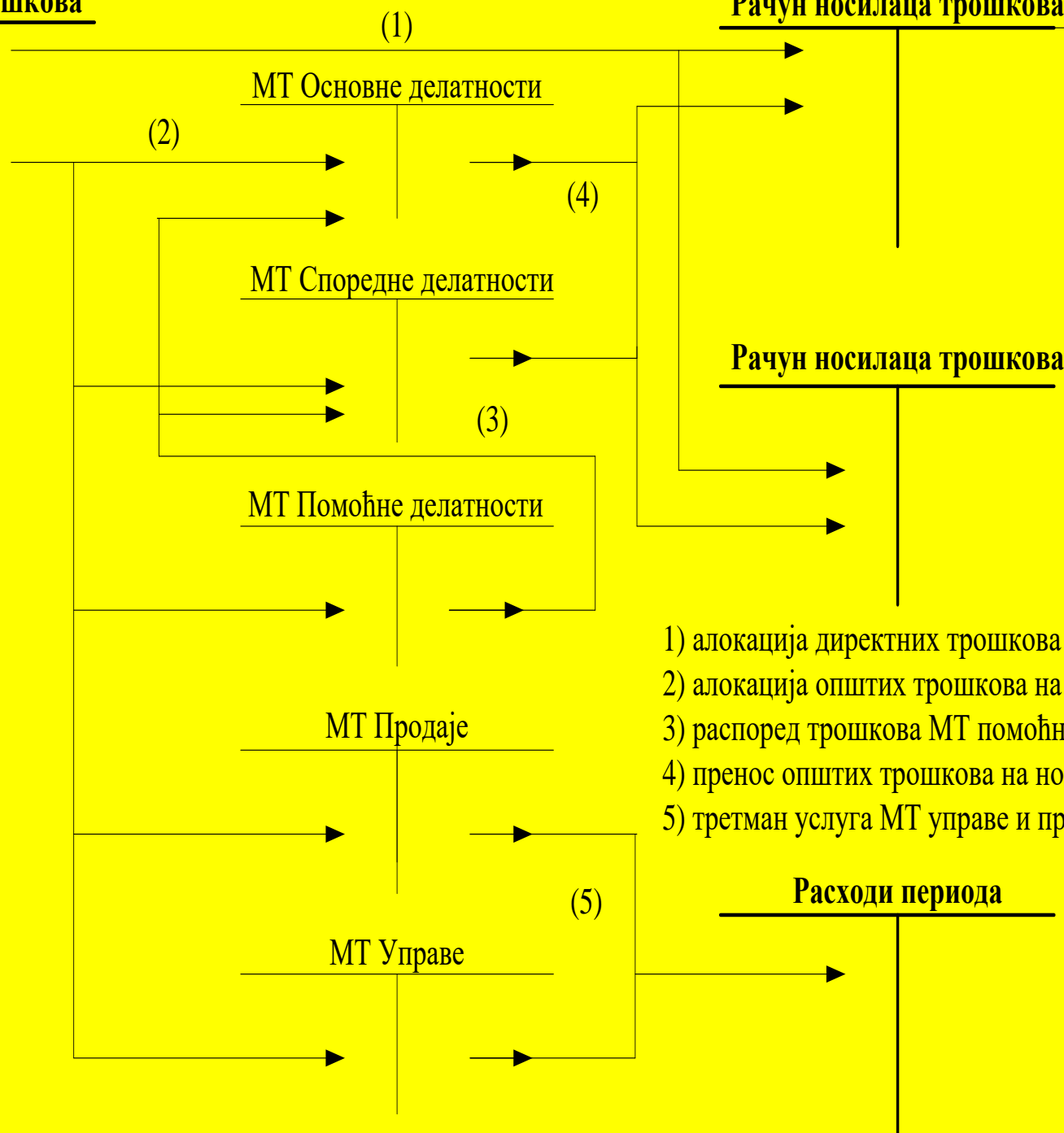


Графички приказан описани
механизам књижења обрачуна по
стварним трошковима производње
изгледа:



Распоред трошкова

Рачун носилаца трошкова



- 1) алокација директних трошкова на носиоце трошкова
- 2) алокација општих трошкова на поједина места трошкова
- 3) распоред трошкова MT помоћне делатности
- 4) пренос општих трошкова на носиоце трошкова
- 5) третман услуга MT управе и продаје као расхода периода

Расходи периода

Обрачун трошкова се како је на
графичком приказу дато одвија
кроз следеће фазе:

1. директни трошкови се обухватају
непосредно на рачунима носилаца
трошкова
2. на рачуне места трошкова
распоређују се:



- на рачуне места трошкова основне делатности распређују се општи трошкови производње,
- на рачуне места трошкова непроизводног функционалног подручја трошкови који су условљени управом односно продајом



3. Општи трошкови места трошкова помоћне делатности се према условним базама или књиговодственој документацији преносе са рачуна места трошкова помоћне делатности на рачуне места трошкова основне и споредне делатности,



4. Општи трошкови се са рачуна
места трошкова основне
делатности преносе на рачуне
носилаца трошкова

5. Пренос трошкова са рачуна
носилаца трошкова на рачуне
готових производа врши се по
завршетку производње.



Потпуније разумевање
методологије обрачуна трошкова
захтева да буде дата бар једна
упрошћена илустрација. Пример
се односи на обрачун по
стварним трошковима
производње.



Пример за обрачун по стварним трошковима производње производа :

Компанија за производњу конфекције „Велур“, Смедерево, погонски обрачун организује у оквиру класе 9 - Обрачун трошкова и резултата као самостално књиговодство. У оквиру компаније организована су следећа места трошкова:



У основној делатности: место трошкова Кројење, и место трошкова Шивење и завршна обрада

У помоћној делатности: Место трошкова радионица за поправке пословних средстава,

У непроизводном функционалном подручју: место трошкова управе и место трошкова продаја



Носиоци трошкова су два радна
налога: Радни налог 1 - мушке
панталоне и Радни налог 2 - женске
панталоне.

На почетку године нема залиха
недовршене производње и ГОТОВИХ
производа.



У току месеца јануара 200х године настали су и у финансијском књиговодству прокњижени следећи трошкови који се у погонском књиговодству алоцирају на носиоце и места трошкова.



1. На основу требовања утврђено је да трошкови директног материјала износе 36.000, а односе се на:
Радни налог 1 - мушке панталоне 16.000 и на Радни налог 2- женске панталоне 10.000



2. Трошкови режијског материјала према требовањима износе 22.000 динара, а односили су се на: МТ радионица за поправке основних средстава 6.000, на МТ -Кројење 3.000, на МТ- Шивење 5.000.МТ- Управа 3000 и МТ- Продаја 5000.



3. Обрачунате зараде израде износе 21.000 динара, које се према радним листама односе на: Радни налог 1 - мушке панталоне 11.000 и Радни налог 2- женске панталоне 10.000 динара.



4. Зараде режије износе 28.000 динара и односе се на МТ - Радоница за поправке основних средстава 8000 динара, МТ- Кројење 3.000, МТ-Шивење 4.000, МТ -Управа 5.000 и МТ - Продаја 8.000 динара.



5. Трошкови амортизације за јануар
износе према предрачуну 15.000, а
односе се на: МТ - Кројење 4.000,
МТ- Шивење 5.000, МТ- Управа
1000 и МТ - Продаја 2000 МТ
Радионица за поправке 3.000



6. Према путном рачуну трошкови службеног пута износе 5000 динара и односе се на МТ- Продаја 3000 и МТ - Управа 2000 динара.

7. Трошкови закупа зграде погона према фактури износе 2.500 и односе се на МТ- Кројење 1.000 и МТ- Шивење 1.500 динара.



8. Од укупних трошкова МТ- Радионица за поправке основних средстава МТ-кроје Кројење се односи 60%, а на МТ-Шивење 40% насталих трошкова.

9. Трошкови МТ- Кројење распоређују се на Радни налог - Мушке панталоне 55% и на Радни налог - 2 женске панталоне 45% од укупно насталих трошкова на овом месту трошкова.



10. Трошкови МТ- Шивење распоређују се на Радни налог 1- Мушке панталоне 53%, а на Радни налог 2- женске панталоне - 47% насталих трошкова.

11. Завшена је производња по оба радна налога. По радном налогу 1 -Мушке панталоне произведено је 200 комада панталона, а по Радном налогу 2- Женске панталоне 200 комада панталона.



12. Продато је купцима 100 комада мушких панталона по цени од 550 дин. по комаду и 100 комада женских панталона по цени од 500 дин по комаду.

13. Обрачунати висину бруто добитка по јединици производа ако је продајна цена мушких панталона 550, а женских панталона 600 динара.



РБ	О п и с	Позив	Дугује	Потражује
1.	Радни налог бр. 1 – мушке панталоне	1	10.000	26.000
	Радни налог 2 – женске панталоне	2	16.000	
	Распоред врсте трошкова <i>-Према требовањима</i>	3		
2.	МТ Кројење	4	3.000	22.000
	МТ Шивење	5	5.000	
	МТ Радионица за оправку пословних средстава	6	6.000	
	МТ Продаја	7	5.000	
	МТ Управа	8	3.000	
	Распоред врсте трошкова <i>- Расшиоред опитих трошкова материјала</i>	3		
3.	Радни налог 1 – Мушке панталоне	1	11.000	21.000
	Радни налог 2 – Женске панталоне	2	10.000	
	Распоред врста трошкова <i>- Према радним листама</i>	3		
4.	МТ Кројење	4	3.000	28.000
	МТ Шивење	5	4.000	
	МТ Радионица за оправку пословних средстава	6	8.000	
	МТ Продаја	7	8.000	
	МТ Управа	8	5.000	
	Распоред општих трошкова зарада <i>- Расшиоред опитих трошкова материјала</i>	3		
5.	МТ Кројење	4	4.000	15.000
	МТ Шивење	5	5.000	
	МТ Радионица за оправку пословних средстава	6	2.000	
	МТ Продаја	7	1.000	
	МТ Управа	8	3.000	
	Распоред врсте трошкова <i>- Расшиоред трошкова амортизације</i>	3		

РБ	О п и с	Позив	Дугује	Потражује
6.	МТ Продаја	7	3.000	5.000
	МТ Управа	8	2.000	
	Распоред врста трошкова <i>- Распоред трошкова службеног пута</i>	3		
7.	МТ Кројење	4	1.000	2.500
	МТ Шивење	5	1.500	
	Распоред врста трошкова <i>- Распоред трошкова закупа</i>	3		
8.	МТ Кројење	4	9.600	16.000
	МТ Шивење	5	6.400	
	МТ Радионица за оправку пословних средства <i>- Пренос трошкова са МТ помоћне на МТ основне делатности</i>	6		
9.	Радни налог бр.1 – мушке панталобе	1	11.330	20.000
	Радни налог бр.2 – женске панталоне	2	9.270	
	МТ Кројење <i>- Пренос трошкова са МТ основне делатности на носиоце трошкова</i>	4		
10.	Радни налог бр.1 – мушке панталоне	1	11.607	21.900
	Радни налог бр.2 – женске панталоне	2	10.293	
	МТ Шивење	5		
11.	Готови производи	9	43.937	43.937
	Радни налог бр.1 – мушке панталоне <i>- Завршетак производње по Радном налогу бр.1</i>	1		
11а.	Готови производи	9	45.563	45.563
	Радни налог бр.2 – женске панталоне <i>- Завршетак производње по Радном налогу бр.2</i>	2		

1. РН бр.1 – Мушке панталоне

1)	10.000	43.937	(11
3)	11.000		
9)	11.330		
10)	11.607		

1. РН бр.2 – Женске панталоне

1)	16.000	45.563	(11a
3)	10.000		
9)	9.270		
10)	10.293		

3. Распоред врста трошкова

26.000	(1
22.000	(2
21.000	(3
28.000	(4
15.000	(5
5.000	(6
2.500	(7

4. МТ Кројење

2)	3.000	20.600	(9
4)	3000		
5)	4.000		
7)	1.000		
8)	9.600		

5. МТ Шивење

2)	5.000	21.900	(10
4)	4.000		
5)	5.000		
7)	1.500		
8)	6.400		

6. МТ Ради. за поп. посл. сред.

2)	6.000	16.000	(8
4)	8.000		
5)	2.000		

7. МТ Продаја

2)	5.000		
4)	8.000		
5)	1.000		
6)	3.000		

8. МТ Управа

2)	3.000		
4)	5.000		
5)	3.000		
6)	2.000		

9. Готови производи

11)	43.937		
11a)	45.563		

Помоћна књига готових производаМушке панталоне

$$11) 100 \times 439,37 = 43.937$$

Женске панталоне

$$11) 100 \times 455,63 = 45.563$$

13. Обрачун бруто добитка:

	Мушке панталоне	Женске панталоне
Продајна цена	550,00	600,00
Цена коштања производње	439,37	455,63
Бруто добитак	110,63	144,37

Женске панталоне одбацују виши бруто добитак који показује допринос производа покрићу трошкова управе, трошкова продаје и нето добитку.



Осим што омогућава упоређење бруто добитка по производима пружајући информације о висини цене коштања производње, обрачун трошкова омогућава увид у висину трошкова по појединим местима трошкова и у структуру цене коштања.



Захваљујући формирању места
трошкова унутар производног
функционалног подучја поред
укупних трошкова производње који
износе 89.500 динара, позната је
висина трошкова који настају у
појединим фазама производње па
тако:



трошкови условљени кројењем
износе 20.600, трошкови шивења
21.900, док је одржавање
пословних средстава у погонима
кројење и шивење изазвало
трошкове од 16.000 динара.



Поред тога, кроз обрачун трошкова су добијени подаци о висини трошкова насталих у управи 13.000 и продаји 17.000 динара. Ови подаци о висини трошкова по местима намењени су управи. Они се упоређују са подацима из прошлих периода ради доношења закључака о кретању ефикасности у раду појединих места трошкова.



На рачунима носилаца трошкова
Радни налог 1- Мушке панталоне и
Радни налог 2 — Женске панталоне
налази се збирна цена коштања,
збирна због тога што се односи на
100 комада.



Из ове калкулације се може видети не само колико износе директни трошкови материјала, директни трошкови рада, већ и колики су трошкови кројења и трошкови шивења.



Ови подаци су основа за упоређење
не само са ценом коштања датог
производа у низу сукцесивних
временских периода већ и са ценом
коштања других произвођача.



Неспорно је да обрачун трошкова
пружа бројне информације
потребне управи за оцену
успешности, али треба подсетити
да је реч о стварним трошковима
чија је висина позната тек када је
производња завршена.



Управо из ове околности да су предмет обрачуна трошкови били стварни трошкови настају његова ограничења у погледу испуњења циљева који су додељени обрачуну, трошкова међу којима су најзначајнија:



1.) Укључивање стварно насталих трошкова у цену коштања значи да су поред објективно условљених трошења укључена и сва трошења која су последица субјективних слабости, што доводи у питање њену објективност.



2.) Висина цене коштања је под утицајем оствареног обима производње, што значи да ће у обрачунским периодима у којима је степен искоришћења капацитета виши, односно када је већи обим производње, због поделе фиксних трошкова на већи број учинака цена коштања бити нижа и обрнуто.



3.) Висина цене коштања, поред тога је под утицајем промена набавних цена средстава која се троше у производњи, што значајно отежава утврђивање узрока који су довели до њеног повећања и алоцирање одговорности зато.



4.) Утврђивање цене коштања је могуће тек по завршетку производње, што имајући у виду да се у великом броју случајева производња завршава не одједном већ сукцесивно води неажурности књиговодства.



Не само да није могуће књижити завршетак производње, већ се без познавања цене коштања тешко могу утврдити продајне цене, а не могу евидентирани ни расходи изазвани продајом.



5.) У тренутку када је производња завршена и цена коштања утврђена није могуће више ни на који начин у утицати на висину трошкова, све шансе за то су пропуштене.



Наведене слабости цене коштања

која је циљ и резултат обрачуна по пуним стварним трошковима производње у великој мери чини непоузданом оцену ефикасности појединих места трошкова и рентабилитета производа.



Дефинисање асортимана који би са
становишта резултата био
оптималан постаје отежано, као и
утврђивање одговорности и заслуга
за добре односно слабе резултате
пословања.



У настојању да се слабости обрачуна по стварним трошковима отклоне, створи основа за контролу трошкова по местима и по носиоцима трошкова, као и обезбеди ажурност књиговодства конципирање обрачун по планским трошковима.



Иако је већ напоменуто да се обрачун по пуним планским трошковима производње темељно изучава у оквиру посебне дисциплине, овде ће бити указано само на основне карактеристике овог система обрачуна трошкова.



Обрачун по пуним планским трошковима производње

Сам назив система обрачуна
трошкова упућује на то да је за
примену овог система обрачуна
трошкова неопходно планирати:



- - директне трошкове материјала по носиоцима,
- - директне трошкове рада по носиоцима,
- - опште трошкове производње по местима трошкова производње и
 - - трошкове непроизводног функционалног подручја.



Планирање трошкова директног материјала захтева утврђивање стандардних, што значи неопходних утрошака материјала и планских набавних цена, јер је планирани трошак материјала њихов производ.



Планирање директних трошкова
зарада обухвата утврђивање
објективних утрошака рада и
планских зарада по норма часу.



Иако и планирање директних трошкова претпоставља познавање како технићких тако и тржишних услова у којима компанија ради, много веће тешкоће се јављају у вези са планирањем општих трошкова производње и трошкова у непроизводном функционалном подручју,



како због бројности трошкова који
припадају овој групи, тако и због
чињенице да један део ових
трошкова има карактеристике
фиксних, а други део
карактеристике варијабилних
трошкова.

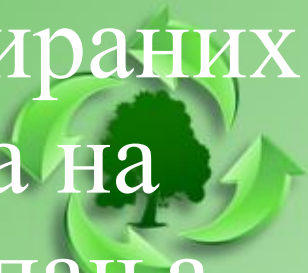


Резултат система обрачуна по пуним трошковима производње је планска цена коштања која садржи само објективно условљене трошкове.

Механизам књижења у обрачуну по пуним планским трошковима производње обухвата следеће фазе:



1. У првој фази преко рачуна распоред трошкова рачуни места трошкова се задужују за стварно настали износ трошкова. Рачуни носилаца трошкова се задужују за планирани износ трошкова директног материјала и планирани износ трошкова директног рада, рачун Распоред врста трошкова потражује стварне трошкове док се разлика између стварних и планираних директних трошкова обухвата на одговарајућим рачунима одступања.



2. У другој фази са рачуна места трошкова помоћне делатности планирани износ трошкова ових места трошкова преноси се на рачуне места трошкова основне и споредне делатности. Салдо на овом рачуну показује разлику између планираних и стварних трошкова.



3. У трећој фази са рачуна места
трошкова основне и споредне
делатности преносе се на рачуне
носилаца трошкова планирани
износи општих трошкова
производње на овим местима
трошкова,



а задужују се рачуни носилаца трошкова. На овај начин на страни дугује рачуна носилаца трошкова добија се планска цена коштања.



4. Салда рачуна места трошкова показују одступања стварних од планских трошкова. Ова одступања заједно са одступањима која се односе на директне трошкове материјала и директне трошкове рада чине интерни резултат.



Интерни резултат може бити позитиван или негативан. Ако су стварни трошкови били нижи од планираних интерни резултат је позитиван, стварна цена коштања је нижа од планске. **Ако су стварни трошкови виши од планираних интерни резултат је негативан, стварна цена коштања је виша од планске.**



Резултат који се утврди тако што се приходи од продаје умање за износ трошкова продатих готових производа обрачунатих по планској цени коштања означава се као **екстерни резултат**. Он показује колико би износио резултат да је компанија произвела производе по цени коштања која је једнака планској.



Остварени резултат компаније је једнак збиру екстерног резултата и позитивног интерног резултата, односно разлици екстерног резултата и негативног интерног резултата.



Претходно описани механизам
обухватања трошкова при примени
система обрачуна по планским
трошковима омогућава
идентификовање његових кључних
одлика:



1. Планска цена коштања садржи само објективно условљене трошкове изазване производњом учинака. Услед тога она је објективна.



2. Пошто се планска цена коштања утврђује под претпоставком коришћења стандардног капацитета, промене у степену коришћења капацитета не тангирају висину цене коштања.



Коришћење планских набавних цена
и планских утрошака при њеном
утврђивању отклања утицај
промена цена фактора производње
на висину цене коштања. Планска
цена коштања је стога стална.



3. Пошто је цена коштања унапред позната повећана је ажурност књиговодства, јер се не мора чекати завршетак производње да би се она утврдила.



4. Упоређење планских и стварних трошкова на рачунима места трошкова омогућава контролу трошкова по местима.



5. Подвајање оствареног резултата на екстерни и интерни омогућава алокацију одговорности за остварени резултат на екстерно и интерно подручје пословања.



Калкулација цене коштања

Погонски обрачун, како су претходна излагања показала, представља поступак систематског праћења трошкова по местима трошкова и носиоцима.



Било да је инкорпориран у финансијско књиговодство или је самостална, са финансијским књиговодством повезана целина, он представља књиговодствену евиденцију.



За разлику од погонског обрачуна калкулација је ванкњиговодевни поступак. **Калкулација цене коштања је поступак којим се трошкови производног функционалног подручја расподељују на јединицу учинка.**



Када се цена коштања утврђује за
потребе обрачуна вредности залиха
недовршене производње и готових
производа у финансијском
рачуноводству предмет
укључивања у цену коштања су
групе трошкова које су опредељене
изабраним системом обрачуна
трошкова.



То значи да ће у цену коштања учинака бити укључени пуни трошкови производње или само варијабилни трошкови. **Дакле, систем обрачуна одређује групе трошкова које ће бити укључене у цену коштања, а калкулација начин њиховог алоцирања на поједине производе.**



Када се калкулација цене коштања
ради за потребе утврђивања
продајних цена, припреме понуда
за купца и сл. тада садржина
калкулације не мора бити утврђена
у складу са захтевима
рачуноводствене политике већ у
зависности са специфичним
захтевима одлуке ради које се
калкулација ради.



**Критеријуми за класификацију
цене коштања могу бити
различити, најчешће се користе
следећи:**



- време састављања калкулације
 - број укључених учинака и
- групе трошкова које су укључене у цену коштања.



Према времену састављања
калкулација може бити
претходна и накнадна.

Претходна, стандардна или
планска калкулација, како се још
означава, ради се пре отпочињања
процеса производње или пружања
услуге.



Она садржи планске будуће трошкове тако да показује колико се очекује да ће коштати производња неког производа или извршење неке услуге.



Накнадна, обрачунска или стварна калкулација се ради након завршетка процеса производње, садржи стварно настале трошкове и показује колики су трошкови заиста настали при производњи производа односно при пружању услуга.



Према броју у калкулацију укључених учинака разликују се збирна и појединачна калкулација цене коштања.



Збирна калкулација цене коштања

се односи на више учинака и показује колико кошта њихова производња. Цена коштања 100 мушких или женских панталона које се налазе на радном налогу 1 односно 2 из примера за обрачун по пуним стварним трошковима производње је добар пример такве калкулације



Појединачна калкулација, како и назив сугерише, представља поступак утврђивања цене коштања једног учиника.

Према групама трошкова које се укључују у калкулацију цене коштања калкулација може садржати пуне трошкове производње или варијабилне трошкове.



Методе калкулације цене коштања

Имајући у виду да производња различитих производа има различит ток, да је обим производње производа различит, разумљиво је да и начин утврђивања цене коштања мора бити различит.



У рачуноводственој теорији и пракси познат је и користи се велики број различитих метода калкулације.

Избор метода је у великој мери одређен карактеристикама односно типом производње.



Полазећи од основних
карактеристика производње, које се
огледају и у броју учинака који је
резултат производног процеса,
могуће је идентификовати два
основна типа производње:
појединачну и **масовну**
производњу.



Појединачном производњом се
сматра како производња
појединачних, по правилу
уникатних производа, тако и
производња по радним налозима,
односно серијама.



Предмет појединачне производње,
али и серијске производње могу
бити одевни предмети (производња
уникатних хаљина, или производња
одређеног модела хаљине поједном
радном налогу у више величина и
већем броју комада), намештај,
машине и друго.



Као носиоци трошкова код ове
производње јављају се, дакле,
појединачни производи или радни
налози.



Масовном производњом се сматра
производња великог броја
истоврсних, хомогених производа и
производња великог броја
производа добијених од једне
сировине у једном производном
поступку.



Производња цемента, угља, црепа,
цигле, прерада нафте, производња
јестивог уља, су само неки од
примера масовне производње.



Метода додатне калкулације

Метода додатне калкулације се користи за утврђивање цене коштања при појединачној производњи односно при производњи по радним налозима.



За овај тип производње је карактеристично да се на једном месту трошкова паралелно или узастопно производи више разноврсних производа појединачно или у серији, што намеће потребу разликовања двеју група трошкова:



- **директних трошкова** - условљених конкретним производом који се за њега могу везати и

- **индиректних или општих трошкова**, заједничких за све врсте производа, а не поједину врсту, због чега се не могу директно везати, већ се њихова расподела врши путем условних база, односно кључева за расподелу.



У директне трошкове убрајају се,
како је већ наведено, трошкови
материјала за израду, трошкови
зарада израде и посебни
појединачни трошкови.



Општи трошкови производње
обухватају: трошкове зарада
радника који раде у производњи
али не директно на изради учинака,
трошкови амортизације пословних
средстава у производњи ако се она
обрачунава временски, трошкови
електричне енергије, трошкови
одржавања пословних средстава и

СЛ.



Како између учинака и општих трошкова производње нема директне везе њихово додељивање појединим учинцима врши се уз помоћ **условних кључева**. Као кључеви за расподелу могу се користити:



- зараде израде,
- утрошци директног рада и
- трошкови директног материјала



Важно је да за расподелу општих трошкова производње буде одређен кључ који највећој мери одражава повезаност датог трошка и учинка.

Тачност утврђене цене коштања у великој мери зависи управо од правилне алокације општих трошкова производње.



Садржина калкулације цене коштања када се она утврђује методом додатне калкулације је:

1.	Трошкови материјала за израду	
2.	Трошкови зараде израде	
3.	Посебни појединачни трошкови	
	Директни трошкови производње	
4.	Општи трошкови производње	
	Цена коштања производње	

По цени коштања производње
процењују се залихе недовршене
производње и готових производа.

Када се на цену коштања производње
додају трошкови непроизводног
функционалног подручја добија се
пуна или комерцијална цена
коштања која се користи за
утврђивање висине расхода
изазваних продајом производа.



Додавањем на пуну комерцијалну цену коштања добитка добија се продајна цена која је основ за утврђивање висине прихода.



Пример:

У току месеца фебруара у компанији за производњу конфекције, обављана је производња по два радна налога и то: Радни налог 1- Женске јакне и Радни налог - 2 Дечје јакне. По радном налогу 1 производи се 20 женских јакни, а по радном налогу 2 - 80 дечјих јакни.



На рачуним места трошкова воде се само општи трошкови, док се директни трошкови обухватају непосредно на радним налозима.

Општи трошкови се на радне налоге алоцирају коришћењем

зарада израде као кључа за расподелу.



1. По требовањима утрошено је материјала за израду по радном налогу 1 за 60.000, а по радном налогу 2 за 80.000 динара (укупно 140.000).

2. Према обрачунатим радним листама зараде израде износе у бруто износу за радни налог 1 - 40.000, а за радни налог 2 - 20.000 динара (укупно 60.000).



3. Општи трошкови места трошкова
износе 180.000 динара.

Обрачун расподеле општих
трошкова на радне налоге према
зарадама израде:

Општи трошкови x 100/ зараде
израде $180.000 \times 100 / 60.000 =$
300%



Радни налог	Зараде израде	Кефицијент општих трошкова	Износ општих трошкова
1	40.000	3	120.000
2	20.000	3	60.000
Укупно	60.000		180.000

Оба радна налога су завршена и производи су предати у магацин. Када нису завршени радни налози, а врши се делимична испорука завршених производа настаје проблем коју цену коштања употребити јер стварне цене коштања још нема.



Калкулација цене коштања производње:

Елементи калкулације	Радни налог 1	Радни налог 2
1. материјал за израду	60.000	80.000
2. зараде израде	40.000	20.000
Директни трошкови производње (1-2)	100.000	100.000
3. Општи трошкови производње	120.000	60.000
Цена коштања производње (1+2+3)	220.000	160.000

Како је по сваком од радних налога произведено не један већ више производа, до јединичне цене коштања долази се дељењем цене коштања по радном налогу са произведеном количином.

Цена коштања женске јакне = $220.000/20= 11.000$ динара по комаду.

Цена коштања дечје јакне = $160.000/ 80 = 3.000$ динара по комаду.



Методе дивизионе калкулације

Метода дивизионе калкулације цене коштања

У случају када се као резултат производње јавља маса производа цена коштања утврђује се применом неког од метода дивизионе калкулације.



Уколико се као носилац трошка јавља маса хомогених, истоврсних производа тада се за утврђивање цене коштања користи метода **чисте дивизионе калкулације.**



Када се у току једног обрачунског периода као носилац трошкова јавља маса различитих производа који су израђени од истог материјала, по истом технолошком поступку, за утврђивање цене коштања се користи метода **дивизионе калкулације уз помоћ еквивалентних бројева.**



У случају да се као резултат прераде једне сировине у једном технолошком поступку добије више различитих производа, цена коштања се утврђује коришћењем метода **купловане односно везане производње.**



(1) Метода чисте дивизионе
калкулације се примењује при
производњи угља, боксита, дрвета
за огрев, цемента и сл.



Будући да су трошкови производње настали у датом обрачунском периоду познати, и да је позната количина произведеног производа до цене коштања се долази једноставним дељењем трошкова производње са произведеном количином производа.



**Цена коштања = Трошкови
производње/количина
произведених производа**



Пример: Београдска пиварска индустрија је у току јула 200х године произвела 500000 флаша пива. Трошкови производње пива износе 10.000.000 динара.

Цена коштања по једној флаши пива
износи: $10.000.000 / 500.000 = 20$
динара по флаши.



(2) Метода дивизионе калкулације помоћу еквивалентних бројева се, како је наведено, користи у оним компанијама која од исте сировине користећи исти технолошки поступак у једном обрачунском периоду производе масу различитих провода.



Дакле, у овом случају су познати трошкови производње и познато је који су производи произведени и у којој количини. Оно што није познато, а одговор треба да да калкулација цене коштања су следећа питања:



КОЛИКО ТРОШКОВА ПРОИЗВОДЊЕ ЈЕ
ИЗАЗВАЛА СВАКА ВРСТА ПРОИЗВЕДЕНИХ
ПРОИЗВОДА И КОЛИКО ИЗНОСЕ
ТРОШКОВИ ПРОИЗВОДЊЕ ПО ЈЕДИНИЦИ
ПРОИЗВОДА ЗА СВАКУ ВРСТУ ПОНАОСОБ.



Да би се добили одговори на ова питања неопходно је произведене количине различитих производа конвертовати у један тзв. условни производ. Ковертовање претпоставља одређивање еквивалентних бројева.



Сам назив еквивалентни број упућује на закључак да је реч о броју који одражава односе између различитих производа. Избор основе за одређивање еквивалентног броја је свакако најделикатнији део калкулације.



Одабрана основа мора да верно одражава однос између трошкова које изазивају различити производи. **У пракси се као основа за утврђивање еквивалентног броја могу срести:**



- - утрошци материјала за израду
 - - утрошци директног рада
- - односи између цена коштања производа у претходном обрачунском периоду
- - односи између цена коштања других произвођача истих производа и сл.



Ако се производи производе од исте сировине и ако је технолошки поступак потпуно исти, као што је случај у производњи цигле или црепа, тада количина утрошеног материјала за израду представља добар избор за одређивање еквивалентних бројева.



Уколико се пак од исте количине материјала уз утрошак различите количине рада, добијају различити производи, у производњи накита на пример, тада утрошена количина рада или трошкови зарада израде треба да буду узети као основа за утврђивање еквивалентних бројева.



Пример:

У компанији "Тоза Марковић",
Кикинда, у току марта 200х године
произведено је 10.000 керамичких
плочица "А" и 20.000 керамичких
плочица "Б". Еквивалентни бројеви
утврђени на основу утрошака
материјала за израду износе 1:4.
Трошкови производње у датом
месецу изное 1.800.000 динара.



Калкулација цене коштања уз помоћ
еквивалентних бројева се спроводи
кроз следеће фазе:



1. количине произведених производа се множе са одговарајућим еквивалентним бројем чиме се количине стварно произведених производа преводе у условне производе или условне јединице.



Овим се заправо добија одговор на питање колико би при истим трошковима производње било могуће произвести плочица "А". Еквивалентни број 1:4 показује да су трошкови производње производа "Б" четири пута већи од трошкова производње производа "А".



2. Трошкови производње који су заједнички за оба производа се потом деле са бројем условних јединица и добија се цена коштања по једној условној јединици.



3. Ценом коштања условне јединице множи се број условних јединица сваког од производа и добијају се трошкови производње датог производа.

4. Поделом трошкова производње датог производа са произведеном количином добија се његова цена коштатња.



Рб	Производ	Количина	Еквивалентн и број	Број условљених јединица	Цена коштања по условљеној јединици	Трошкови производње	Цена коштања
	1	2	3	4 = 2 x 3	5	6 = 4 x 5	7 = 6/2
1.	«А»	10.000	1	10.000	20	200.000	20
2.	«Б»	20.000	4	80.000	20	1.600.000	80
				90.000		1.800.000	

Приметите да је цена коштања производа "Б" четири пута виша од цене коштања производа "А", што је непосредна последица чињенице да је еквивалентни број за овај производ четири пута виши од еквивалентног броја за производ "А". Отуда важност тачног утврђивања еквивалентних бројева.



На основу утврђене цене коштања у
главној књизи и помоћној књизи
готових производа би било
књижено повећање залиха услед
завршетка производње;



(3) Метода дивизионе калкулације купловане производње се примењује у компанијама која кроз прераду једне сировине добијају масу различитих производа.

Прерада нафте, производња брашна, производња шећера примери су управо овог типа масовне производње.



Производи који се добијају од једне сировине и у једном производном поступку могу са становишта компаније посматрано имати међусобно равноправан однос или се могу налазити у односу главног и споредног производа.



У првом случају сви добијени производи имају за компанију једнак значај, у другом предност се даје једном од производа. Овај однос производа утиче на начин утврђивања цене коштања.



Уколико сви добијени производи имају једнак значај за компанију тада се при утврђивању цене коштања полази од става да у продајној цени сваког од производа трошкови производње треба да имају исто релативно учешће.



Подаци који су у овом случају познати су укупни трошкови производње, врсте и количине добијених готових производа.



Да би се напред дефинисани циљ
калкулације цене коштања
остварио потребно је у првом
кораку утврдити продајну вредност
произведених производа. До
продајне вредности се долази
множењем произведених количина
са продајним ценама, које су такође
познате.



Стављањем у однос трошкова
производње са продајном
вредношћу произведених
производа добија се стопа учешћа
трошкова производње у једном
динару продајне вредности.



Када се добијеном стопом помножи
продајна вредност сваког од
произведених производа **добија се**
износ трошкова производње који
се односи на дати производ, а до
цене коштања по јединици се
долази применом чисте дивизионе
калкулације, тј. дељењем трошкова
производње са количином
произведених производа.



Описани поступак утврђивање цене
коштања везане производње биће
илустрован на следећем примеру:



Компанија "Н" је у марту месецу 200х прерадом основне сировине, произвело 12.000 тона производа "А" и 8.000 тона производа "Б".

Трошкови производње износе 15.000.000 динара. Продајна цена производа "А" износи 1.000 динара по тони, а производа "Б" 1.500 динара по тони.



Калкулација

Рб	Производ	Количина	Продајна цена	Продајна вредност	% учешће трошкова	Трошкови производње	Цена коштања
	1	2	3	4 = 2 x 3	5	6 = 4 x 5	7 = 6/2
1.	«А»	12.000	1.000	12.000.000	62,5	7.500.000	625
2.	«Б»	8.000	1.500	12.000.000	62,5	7.500.000	937,5
				24.000.000		15.000.000	

Стопа учешћа трошкова производње
= $(15.000.000/24.000.000) \times 100 =$
62,5



У овом случају као **кључ за алокацију** трошкова производње на произведене производе **коришћена је продајна вредност.**

У пракси се поред продајне вредности користи и тежина добијених производа која се ставља у однос са укупном тежином прерађене сировине. Остали поступак у калкулацији остаје исти.



Уколико је при везаној производњи **један производ главни, а други споредни производ**, тада је уобичајено да компанија настоји да рентабилитет главног производа повећа коришћењем споредног производа. **У том случају се утврђује само цена коштања главног производа.**



Пошто су познати трошкови
производње и произведене
количине главног и споредног
производа, до цене коштања
главног производа се долази тако
што се трошкови производње
умање за продајну вредност
споредног производа, а потом
поделе са произведеном количином
главног производа.



Пример:

Уљара "Витал", Врбас у октобру 200х је прерадом сунцокрета произвела 50.000 литара јестивог уља и 10 тона уљаних погача, које се користе као сточна храна.

Трошкови производње износе 2.600.000 динара, а продајна цена једне тоне уљаних погача износи 10.000 динара по тони.



Полазећи од наведених података цена
коштања литра јестивог уља износи:

Рб	Елементи калкулације	Износ
1.	Трошкови производње	2.600.000
2.	Продајна вредност уљаних погача (10 x 1.000)	100.000
3.	Трошкови производње главног производа	2.500.000
4.	Цена коштања главног производа	50

Цена коштања главног производа је
утврђена методом чисте дивизионе
калкулације, која се и овде
комбинује са калкулацијом везане
производње.



ХВАЛА НА ПАЖЊИ!!!

