

9.2. KLASA 1 – ZALIHE

U okviru klase 1 nalaze se računi na kojima se vodi evidencija o zalihama materijala, sirovinama namenjenim proizvodnji i zalihama gotovih proizvoda i robe. Osim toga, na računima klase 1 knjiže se promene povezane sa zemljištem i nekretninama namenjenim daljoj prodaji. Zalihe spadaju u grupu kratkoročne obrtno imovine i predstavljaju osnov za ostvarenje poslovnih prihoda u kojima najveće učešće imaju prihodi od prodaje gotovih proizvoda, usluga, odnosno robe. Poređenjem ostvarenih prihoda, sa rashodima nastalim u vezi sa proizvodnjom gotovih proizvoda, odnosno, u vezi sa nabavkom robe utvrđuje se rezultat poslovanja.

U opšte, pod pojmom zaliha ubrajaju se:

- sredstva koja se nabavljaju radi redovne prodaje tokom poslovanja – **zaliha robe**,
- sredstva koja nastaju u procesu proizvodnje, a mogu bit namenjena daljoj potrošnji – **zalihe gotovih proizvoda**, kao i daljem procesu proizvodnje – **zalihe neovršene proizvodnje**,
- sredstva u obliku materijala il delova zaliha koja se nabavljaju radi trošenja u procesu proizvodnje i pružanju usluga (**zalihe materijala, rezervnih delova, ambalaže, auto guma, sitnog inventara**).

Međunarodni računovodstveni standard 2, zalihe definiše kao sredstva: a) koja se drže radi prodaje u redovnom poslovanju; b) u procesu proizvodnje takva se prodaju; c) u obliku osnovno i pomoćnog materijala koji se troši u proizvodnom proces ili prilikom pružanja usluga.¹ Zalihe se odmeravaju po nižoj od sledeće dve vrednosti – nabavnoj vrednosti/ceni koštanja ili neto ostvarivoj vrednosti, koja predstavlja neto iznos koji preduzeće očekuje da ostvari od prodaje zaliha tokom poslovanja. Nabavnu vrednosti/ceni koštanja zaliha sačinjavaju svi troškovi nabavke, troškovi konverzije i drugi troškovi nastali u procesa dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stranje tj. zavisni troškovi nabavke. Prema zvaničnom kontnom okviru, ova klasa sadži sledeće grupe računa:

10 – Zalihe materijala

11 – Nedovršena proizvodnja i usluge

12 – Gotovi proizvodi

13 – Roba

14 - Stalna sredstva namenjena prodaji

15 – Plaćeni avansi za zalihe i usluge

10 – Zalihe materijala

Materijal je obrtno sredstvo preduzeća, prema svrsi koju ima u procesu poslovanja preduzeća, materijal se može razvrstati na sledeće grupe:

- osnovni materijal je osnovna supstanca za proizvodnju proizvoda preduzeća,
- pomoćni materijal ulazi u sastav proizvoda, ali nema dominantno učešće u njegovom sastavu. Ovaj materijal dopinosi određenim karakteristikama proizvoda ili čuva određena svojstva proizvoda,
- ostali materijal, koji ulazi posredno u proces proizvodnje i poslovanja preduzeća (npr. gorivo, mazivo, rezervni delovi, sirovine i sl.)

Materijal se vrednuje po nabavnoj vrednosti ili po troškovima izrade (cene koštanja). Nabavnu vrednost čine:

- neto fakturna vrednost – neto fakturna vrednost je ona vrednost koja je naznačena na fakturi dobavljača, po odbitku eventualnih popusta, rabata i sličnih stavki. Porez na dodatu vrednost ne ulazi u sastav neto faktorne vrednosti, osim u slučaju kada se ulazni PDV ne može koristiti kao odbita stavka pri obračunavanju obaveza za PDV. U tom slučaju PDV koji preduzeće plaća prilikom nabavke materijala ulazi u sastav neto faktorne vrednosti.
- zavisni troškovi nabavke su troškovi koji nastaju radi dovođenja zaliha nanjihovo sadašnje mesto i stanje. U ove troškove spadaju: uvozne dažbine i druge takse koje se plaćaju prilikom uvoza robe; carine, troškovi utovara, istovara i drugi manipulativni troškovi; posrednički

¹ MRS 2 Zalihe

troškovi, špediterski troškovi, troškovi pratnje prevoza specijalnih roba, troškovi kala, rastura, loma u transportu i sl.

Najzastupljeniji računi u knjigovodstvenoj evidenciji ove kategorije imovine su:

100 – Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara;

101 – Materijal,

102 – Rezervni delovi,

103- Alat i inventar

109- Ispravka vrednosti zaliha.

100 – Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara

Knjigovodstvena evidencija materijala vrši se po nabavnoj ceni

Račun Obračun nabavke zaliha materijala, rezervnih delova, alata i inventara služi za formiranje nabavne vrednosti kupljenog materijala, rezervnih delova, alata i inventara. Upotreba ovog računa nije obavezna. Knjiženje nabavke materijala vrši se zaduživanjem ovog računa za neto fakturnu vrednost kupljenog materijala bez PDV-a, kao i za zavisne troškove dobavljača bez PDV-a. Takođe, duguje račun 270 – PDV u primljenim fakturama za iznos ulaznog PDV-a koji preduzeće plaća prilikom nabavke materijala (samo kada se za iznos plaćenog PDV-a umanjuju obaveze za PDV koje preduzeće obračunava), dok potražuju odgovarajući računi 435- Dobavljači iz zemlje, 241 – Tekući račun i sl.

Prenos materijala na zalihe vrši se zaduživanjem računa 101 Materijal, dok potražuje račun 100 Obračun nabavke zaliha materijala.

Primer:

I) Preduzeće „Metal“ nabavilo je 2.000 kg materijala „A“ po ceni od 450 rsd/kg. Dobavljač je ispostavio fakturu na iznos od 900.000 rsd. PDV 20%. Troškovi prevoza iznose 5000 rsd. Plaćeni su u gotovu. PDV 20%. Dok je za troškove utovara i istovara izdat ček na iznos od 20.000 rsd. PDV 20%

II) Materijal je prenet na zalihe.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	100 270	435 243 426	Obračun nabavke zaliha materijal... PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji Blagajna Obaveze po kraktoročnim hartijama od vrednosti Za nabavku materijala	925.000 185.000	1.080.000 6.000 24.000
2.	101	100	Materijal Obračun nabavke zaliha mat... Prenos na zalihe	925.000	925.000

Knjigovodstvena evidencija materijala po planskoj ceni

U slučaju kada preduzeće želi da uvde kontrolu nabavnih cena u odnosu na unapred određene planske cene ili da ubrza postupak evidencijenaabavke materijala, menadžment preduzeća može doneti odluku da se knjigovodstvena evidencija materijala vodi po unapred određenoj planskoj ceni. Knjiženje nabavke materijala se obavlja na isti način kao i u slučaju kada se zalihe vode po nabavnoj vrednosti, razlika u knjigovodstvenoj evidencije se javlja prilikom knjigovodstvene evidencije prenosa materijala na zalihe. U tom slučaju račun 101 Materijal ćemo zadužiti za unapred utvrđenu plansku cenu.

Plansku nabavnu cenu čine planska fakturna cena i planirani zavisni troškovi nabavke. Planiranje nabavnih cena vrši se na kraju jedne za narednu poslovnu godinu, po vrstama materijala. Planiranje zavisnih troškova vrši se na osnovu postojećih cena ovih usluga uzimajući u obzir tred kretanja cena za narednu godinu. Planske cene se po pravilu ne menjaju u toku poslovne godine, pa se često

nazivaju i stalnim cenama. Planske cene se razlikuju od stvarno nabavnih cena, a ova razlika se knjiži na računu 1019 Odstupanje od planske cene materijala, i to:

- Ukoliko je planska nabavna cena viša od stvarne, onda je reč o pozitivnom odstupanju i u tom slučaju račun 101 Materijala zadužujemo za iznos planske vrednosti materijala (planska cena * količina), a potražuju nam račun 100 Obračun nabavke zaliha materijala (za stvarnu nabavnu vrednost materijala) i račun 1019 Odstupanje od planske cene materijala za razliku između više planske vrednosti materijala i niže stvarne nabavne vrednosti materijala.
- U slučaju kada je planska nabavna cena niža od stvarne nabavne cene materijala, onda imamo negativno odstupanje od planske cene materijala, te zadužujemo račun 101 Materijala za plansku vrednost materijala, kao i račun 1019 Odstupanje od planske cene materijala za razliku između planske vrednosti materijala i stvarne nabavne vrednosti materijala, dok nam potražuje račun 100 Obračun nabavke zaliha materijala za stvarnu nabavnu vrednost.

Primer:

I) Preduzeće „Medeks“ nabavilo je 10.000 materijal „B“.Dobavljač je ispostavio fakturu br. 134 na iznos od 300.000 rsd. PDV 20%. Troškovi prevoza plaćeni su u gotovu i iznose 30.000 rsd. PDV 20%

II) Materijal je prenet na zalihe, gde mu je formirana nabavna vrednost od 35 rsd/kg.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	100 270 435 243		Obračun nabavke zaliha materijal... PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji Blagajna Za nabavku materijala	330.000 66.000	360.000 36.000
2.	101 100 1019		Materijal Obračun nabavke zaliha mat... Odstupanje od planske cene mat Prenos na zalihe	350.000	330.000 20.000

Izdavanje materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po nabavnoj ceni

Izdavanje materijala u **proizvodnju evidentira se zaduživanjem računa 511** Troškovi materijala, dok potražuje račun **101 Materijal**, za vrednost izdatog materijala u proizvodnju. Evidentiranje se vrši na osnovu trebovanja, čime se inicira izdavanje materijala iz magacina u proizvodnju; izdatnice – čime se dokazuje da je materijal izdat iz magacina, kao i povratnice kojom se dokazuje povraćaj ne iskorišćenog materijal iz proizvodnje u magacin.

U slučaju kada se zalihe materijala vode po nabavnoj ceni, postavlja se pitanje izbora cene materijala za obračun vrednosti izdatog materijala iz magacin u proizvodnju. Ovaj problem se javlja zato što se cene po kojima se materijal nabavlja u toku godine menjaju. Zbog toga prilikom obračuna troškova materijala koristimo jednu od četir moguće metode, i to²:

- **FIFO** – prva ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni. Po ovom metodu, prilikom obračuna troškova materijala, najpre uzimamo prvu nabavnu cenu, u primeru je to 20 rsd/kg. Ukoliko utrošak materijala tj. potrebna količina materijala za proizvodnju navedena u trebovanju premašuje količinu koja je nabavljena u okviru prve nabavke, ostatak obračunavamo po narednoj nabavnoj ceni u primeru je to 30 rsd/kg i tako redom;
- **LIFO** – poslednja ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni. Ovaj metod podrazumeva da prilikom obračuna troškova materijala pođemo od poslednje nabavne cene, u primeru je to cena od 25 rsd/kg, ako utrošak materijala naveden u trebovanju premašuje nabavljenu količinu po poslednjoj ceni, ostatak obračunavamo po pretposlednjoj ceni od 30 rsd/kg, i tako redom;
- **HIFO** – najviša ulazna cena jednaka je prvoj izlaznoj ceni, kod ovog metoda prva izlazna cena je najviša cena, što je u primeru 30 rsd/kg, nakon toga kao narednu izlazu uzimamo drugu najvišu cenu, u primeru je to 25 rsd/kg i tako redom.
- **PROSEČNA CENA**, kod ovog metoda utvrđujemo prosečnu cenu za jedinicu utroška materijala i to deljenjem ukupne vrednosti materijala na zalihama i ukupne količine materijala. Tako dobijenu cenu množimo sa utroškom materijala navedenim u trebovanju, a radi obračuna troškova materijala.

Primer:

I nabavka 20.000*50 rsd

II nabavka 30.000* 45 rsd

III nabavka 50.000*52 rsd

Ukupna vrednost materijal na zalihama 1.000.000+1.350.000+2.600.000= 4.950.000 rsd

² Dr Ivan Mihailović, mr Dragana Randjelović „Računovodstvo“, Visoka poslovna škola strukovnih studija Leskovac, 2010. str. 94

I) Po trebovanju 326 izdato je u proizvodnju 80.000 kg materijala, obračun izvršiti po metodi FIFO.

Obračun: $50.000 \cdot 52 + 20.000 \cdot 50 + 10.000 \cdot 45 = 2.600.000 + 1.000.000 + 450.000 = 3.950.000$ rsd

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	511	101	Troškovi materijala Materijal Trebovanje 326	3.950.000	3.950.000

Izdavanje materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po planskoj ceni

Planske cene materijala predstavljaju stalne cene, jer se u toku poslovne godine po pravilu ne menjaju, te do visine troškova materijala dolazimo množenjem planske cene sa utrošenom količinom materijala. Ovako utvrđeni troškovi ne predstavljaju stvarnu vrednost utrošenog materijala (koja se dobija množenjem stvarne nabavne cene i količine utrošenog materijala), već plansku vrednost utrošenog materijala. Međutim, za potrebe utvrđivanja periodičnog rezultata, neophodno je vrednost utrošenih sredstava, a samim tim i materijala, iskazati po stvarnim nabavnim vrednostima, što zahteva svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog materijala na stvarnu nabavnu vrednost utrošenog materijala. To se postiže knjiženjem na računu Odstupanje od planske cene materijala.

U slučaju, dugovnog salda računa Odsupanje od planske cene materijala (negativno odsupanje) planska cena materijala je niža od stvarne nabavne cene materijala. Saldo ovog računa predstavlja razliku između niže planske nabavne vrednosti materijala na zalihama i više stvarne nabavne vrednosti istog. Utvrđivanje stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala tada zahteva određivanje dela odstupanja od planske nabavne vrednosti materijala koji se odnosi na utrošeni materijal. Deo odstupanja dobija se uz pomoć sledeće formule:

$$\text{Srazmerni deo odstupanja} = \frac{\text{Saldo računa Odstupanje od planske cene materijala} \cdot \text{* Vrednost utrošenog materijala po planskim cenama}}{\text{Saldo računa Zalihe materijala pre izdavanja u proizvodnju}}$$

Knjigovodstveno obuhvatanje obračuna troškova materijala, u ovom slučaju, vrši se kroz dva stava knjigovodstvenih promena. U prvom stavu zadužuje se račun **511 Troškovi materijala** za iznos planske nabavne vrednosti utrošenog materijala, za istu vrednost nam račun **101 Zalihe materijala potražuje**. Dok se svođenje planske nabavne vrednosti utrošenog materijala na stvarnu vrši u drugom knjigovodstvenom stavu u kome nam **511 Troškovi materijal** duguju za deo utvrđenog odsupanja, a potražuje račun **1019 Odstupanje od planske cene materijala** za isti iznos. Na ovaj način Troškove materijala koji su u prvom stavu utvrđeni po planskoj ceni koja je niža od stvarne nabavne cene uvećali za deo odsupanja koji se odnosi na utrošeni materijal i sveli na iznos stvarne nabavne vrednosti utrošenog materijala.

S druge strane, kada se javi pozitivno odstupanje tj. kada imamo potražni saldo na računu **1019 Odsupanje od planske cene materijala**, odnosno, kada je planska cena materijala viša od stvarne nabavne cene, što ima za posledicu viši iznos planske nabavne vrednosti materijala na zalihama u odnosu na stvarnu nabavnu vrednost, situacija je obrnuta. Naime, ovde je potrebno Troškove materijala

koji su utvrđeni po višoj planskoj ceni u odnosu na stvarnu nabavnu cenu umanjiti za deo odsupanja (važi gore navedena formula). Dakle, knjiženje u prvom stavu je identično kao u gore navedenom slučaju, dok u drugom stavu vršimo korekciju troškova materijala, tako što nam za deo odsupanja duguje račun **1019 Odstupanje od planske cene materijala**, a potražuje račun **511 Troškovi materijala**.

Ilustracija knjiženja izdavanja materijala u proizvodnju kada se zalihe vode po planskoj ceni vidi se u četvrtoj promeni primera koji sledi.

Primer:

- 0) Stanje na pojedinim računima preduzeće Lindkes je sledeće: 101 Materijal – 500.000 rsd. Odsupanje o planske cene materijal - 100.000 rsd. (negativno)
- I) Izdato je u proizvodnju 1.000 kg materijala u vrednosti od 300.000 rsd, trebovanje 265.

$$\text{Deo odstupanje} = 100.000 * 300.000 / 500.000 = 60.000 \text{ rsd}$$

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	511	101	Troškovi materijala Materijal Trebovanje 265	300.000	300.000
1 a	511	1019	Troškovi materijala Odsupanje od pl. cene mat Deo odsupanja	60.000	60.000

1017 – Materijal u putu

Materijal u putu se vodi na posebnom analitičkom računu. Ovo je privremeni analitički račun, na kome se vodi evidencija o materijalu koji se nalazi u procesu nabavke, od trenutka kada kada materijal preuzmemo od dobavljača, pa sve do njegovog prijema u magacin.

Primer:

- I) Primićen je račun dobavljača na vrednost od 30.000 rsd. PDV 20%, kao dokaz da je matrijal utovaren na brod u luci Beograd. Materijal je po prijemnici primljen u magacin. Troškovi prevoza iznose 5.000 rsd i plaćeni su u gotovu. PDV 20%

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	1017 270	435	Materijal u putu PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji Za materijal u putu	30.000 6.000	36.000
1 a	101 270	1017 435	Materijal PDV u primljenim fakturama Materijal u putu Dobavljači u zemlji Prijem u magacin	35.000 1.000	30.000 6.000

102-Rezervni delovi

Rezervni delovi koriste se za zamenu pojedinih delova na opremi. Knjigovodstveni tretman rezervnih delova zavise od veka upotrebe isith, vrednosti rezervnih delova, kao i od značaja za osnovna sredstva u opšte. Tako se rezervni delovi mogu knjižiti na teret troškova ili na teret investicionih ulaganja u opremu.

Primer:

I) Preduzeće „Metal“ kupilo je rezervni deo za održanje opreme u iznosu od 18.000 rsd, po fakturi br. 2358. PDV 20%

II) Iz magacina izdati su rezervni delovi za njihovo ugrađivanje.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	102 270	435	Rezervni delovi PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji Po fakturi 2358	18.000 3.600	21.600
1 a	512	102	Troškovi ostalog materijala Rezervni delovi Izdati u građeni rezervni delovi	18.000	18.000

103 – Alat i sitan inventar

Na ovom računu se evidentira vrednost zaliha alata i inventara čiji je vek korišćenja kraći od godinu dana i koji se u celini otpisuje u momentu davanja korišćenje. Knjigovodstvene evidencija materijala na korišćenje vrši se zaduživanjem računa **512 – Troškovi ostalog materijala**, a u korist konta **109 – Ispravka vrednosti materijala, rezervnih delova, alata i inventara** – ukoliko se izdat alat i inventar ne rashoduje odmah i u celosti. Kada se popisom utvrdi da se alat i inventar ne mogu koristiti više, rashoduju se preko ispravke vrednosti zaduživanjem računa 1038, dok potražuje račun 103 Alat i inventar.

0) Stanje na pojedinim računima preduzeća „Metal“ je sledeće:

103 – Alat i sitan inventar – 100.000 rsd

109 – Ispravka vrednosti materijala, rezervnih delova, alata i inventara – 20.000 rsd

Primer:

I) Na osnovu trebovanja 10 izdato je u upotrebu sitnog inventara u vrednosti od 45.000 rsd. Procenjeni vek trajanja ovog sitnog inventara je godinu dana.

Rashodvan je sitan inventar u upotrebi u vrednosti od 45.000 rsd.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	512	109	Troškovi ostalog materijala Ispravka vrednosti materijala, rezervnih delova, alata i inventara Trebovanje 10	45.000	45.000
1 a	109	103	Ispravka vr. alata i sitnog inventara Alat i inventar Za rashodovanje	45.000	45.000

11 – Nedovršena proizvodnja i usluge
12 – Gotovi proizvodi

Evidencija o početnom stanju, povećanju ili smanjenju vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i delova, kao i nedovršenih usluga vodi se po ceni koštanja, odnosno neto prodajnoj ceni, ako je ona niža na kraju obračunskog perioda. Evidencije o zalihama nedovršene proizvodnje i gotovim proizvodima povezana je sa primenjenim kontnim okvirom i to³:

- kod kontnog okvira zasnovanog na funkcionalnom principu evidencija ovih sredstava vodi se u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige finansijskog knjigovodstva.
- Kod kontnog okvira zasnovanog na bilansnom principu evidencija ovih sredstava vodi se u :
 1. finansijskog knjigovodstvu: u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige;
 2. klasi 9 – obračun troškova i učinaka: u glavnoj knjizi i dnevniku glavne knjige klase 9 i u analitičkim evidencijama nedovršene proizvodnje i gotovim proizvoda.

U Republici Srbiji, zvanični kontni okvir zasnovan je na bilansnom principu , takoda se evidencija zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda vodi na dva mesta, u finansijskom knjigovodstvu i u pogonskom knjigovodstvu – obračun troškova i učinaka, računima klase 9.

U finansijskom knjigovodstvu evidencija o zalihama nedovršene proizvodnje, poluproizvoda, delova i nedovršenih usluga vodi se preko računa **110 – Nedovršena proizvodnja, 111-Nedovršenih usluga**, dok se evidencija o zalihama gotovih proizvoda vodi preko računa **120 – Gotovi proizvodi**.

Računi 110, 111 i 120 su „mirujući“ račun, jer se na ovim računima u toku godinje knjiži početno stanje na početku godine, i povećanje ili smanjenje vrednosti zaliha tih sredsta na kraju poslovne godine. Na ovim računima u toku obračunskog perioda se ne sprovode knjiženja. Knjiženja koja se odnose na početak procesa proizvodnje, završetak procesa proizvodnje, prijema gotovih proizvoda u skladište, prodaju gotovih proizvoda, manjkova, viškova i sl., sprovode se u pogotnskom knjigovodstvo (Obračun troškova i učinaka – klasa 9).

110-Nedovršena proizvodnja je račun na kome se knjiži stanje zaliha na početku obračunskog perioda, kao i promene u vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, na kraju obračunskog perioda. Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, knjiži se zaduženjem ovog računa, dok potražuje račun **630 – Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršeneih usluga**.

Smanjenje vrednosti zaliha, knjiži se zaduženjem računa **631 – Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda**, dok nam potražuje račun **110 – Nedovršena proizvodnja**.

Na račun **120 – Gotovi proizvodni**, knjiži se početno stanje na gotovim proizvodima, kao i promene tog stanja na kraju poslovne godine. Povećanje vrednosti stanja gotovih proizvoda knjiži se zaduživanjem ovog računa, dok potražuje račun **630 - Povećanje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i nedovršeneih usluga**.

Smanjenje vrednosti zaliha gotovih proizvoda, knjiži se zaduženjem računa **631 – Smanjenje vrednosti zaliha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda**, dok nam potražuje račun **120 – Gotovi proizvodi**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima pogonkog knjigovodstva preduzeća je sledeće:

Broj konta	Naziv konta	Početno stanje	Stanje na kraju obračunskog perioda	Povećanje	Smanjenje
950	Nedovršena proizvodnja	550.000	250.000		200.000
960	Gotovi proizvodi	100.000	240.000	140.000	
Ukupno		650.000	490.000	140.000	200.000

³ Zoran Petrović „Računovodstvo“, Singidunum, Beograd, 2005. god str. 187

I) Proknjižiti promene stanja zaliha na kraju obračunskog perioda.

Dnevnik					
r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	631		Smanjenje zaliha nedovršene proizvodnje	60.000	
	120		Gotovi proizvodi	140.000	
		110	Nedovršena proizvodnja		200.000
			Obračun smanjenja i povećanja zaliha		

13 - Roba

U grupi 13 - Roba, iskazuju se zalihe robe u magacinu, prodajnim objektima na veliko (skladište i stovarište) i prodajnim objektima na malo (stovarište, prodavnice i drugi prodajni objekti), roba u obradi, doradi i manipulaciji, roba u tranzitu, roba na putu, ukalkulisani PDV i razlika u ceni robe. Priznavanje i vrednovanje zaliha robe vrši se u skladu sa MRS 2 i drugim relevantnim MSFI/MRS. Trgovinskom delatnošću se bave pravna lica koja su registrovana za trgovinu na veliko i na malo. Obračun nabavke zaliha robe obuhvata nabavnu cenu, uvozne dažbine i druge takse (osim onih koje će pravno lice i preduzetnik nadoknaditi od poreskih organa), kao i transport, manipulativne i druge troškove koji se mogu direktno pripisati pribavljanju robe. Trgovački popusti, rabati i druge slične stavke oduzimaju se pri određivanju troškova nabavke. Otvoreni su posebni osnovni (trocifreni) računi na kojima se obuhvataju:

130 - Obračun nabavke robe

131 - Roba u magacinu

132 - Roba u prometu na veliko

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

134 - Roba u prometu na malo

135 - Roba u obradi, doradi i manipulaciji

136 - Roba u tranzitu

137 - Roba na putu

139 - Ispravka vrednosti robe

130 – Obračun nabavke robe

Račun 130 – Obračun nabavke robe se koristi za knjiženje fakturne vrednosti robe koja se nabavlja i svih drugih troškova koji nastaju sve do dopremanja robe u skladište kupca. Nakon utvrđivanja nabavne cene robe, vrednost proknjižena na ovom računu prenosi se na odgovarajući račun, zavisno od toga gde je roba smeštena (131, 132, 133, 134, 135)., a razdužuje se račun 130.

Pored korišćenja konta 130 – Obračun nabavke robe nabavka robe se može knjižiti direktno preko računa na kome se roba vodi.

Nabavnu vrednost zaliha robe čine fakturna vrednost dobavljača, uvozne dažbine i druge takse, troškovi prevoza, manipulativni i ukupni troškovi koji direktno nastaju pri nabavci. Roba namenjena prodaji na malo mora da sadrži i obračunati PDV, osim ako roba nije oslobođena poreza.

131- Roba u magacinu

Ovaj račun koristi se za vođenje knjigovodstvene evidencije o robi koja nije izložena prodaji. Ova roba se čuva u magacinu radi vršenja priprema za dalju prodaju. Pripreme se obično odnose na sortiranje, prepakovanje i sl. Kada se roba iznosi iz magacina, sastavlja se kalkulacija prodajene cene.

U tom slučaju ukoliko je roba namenjena prodaji na veliko dugovaće račun **132 – Roba u prometu na veliko** za prodajnu vrednost robe, dok potražuje račun **131 – Roba u magacinu za nabavnu vrednost**

ove robe, kao i račun **1329 – Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na veliko** za razliku u ceni između prodajne cene robe koja se pušta u promet i njene nabavne cene (ovaj račun se javlja samo ako se roba u prometu na veliko vodi po prodajnoj vrednosti).

Ukoliko ce se roba prodavati u prodavnicama (promet na malo), knjigovodstvena evidencija se vrši zaduživanjem računa **134 – Roba u prometu na malo** za maloprodajnu cenu, dok potražuju računi **131- Roba u magacinu** za nabavnu vrednost robe, **1344 – Ukalkulisani PDV u prometu na malo** za iznos sadržanog PDV u maloprodajnoj vrednosti , **1349 – Ukalkulisana razlika u ceni robe u prometu na malo** za iznos sadržane razlike u ceni u maloprodajnoj vrednosti robe.

132 – Roba u prometu na veliko

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

Knjigovodstveno evidentiranje nabavke robe

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

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

Knjigovodstvena evidencija nabavke robe, kada se zalihe evidentiraju po nabavnoj ceni, vodi se zaduživanjem računa **132 – Roba u prometu na veliko** za nabavnu vrednost robe, a potražuje račun **130- Obračun nabavke robe** ili račun **131 – Roba u magacinu** ako se roba privremeno povlači iz prometa i smešta u magacin radi prepakovanja, sortiranja i sl.

Knjigovodstvena evidencija nabavke robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni vodi se zaduživanjem računa **132 Roba u prometu na veliko za prodajnu vrednost robe**, dok potražuje račun **130 ili 131** za nabavnu vrednost robe i račun **1329 – Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko**.

Primer:

I) Preduzeće „Promet“ je po fakturi 236 kupilo od dobavljača 5.000kg jabuka po ceni od 100 rsd/kg namenjenu daljoj prodaji. PDV 20%.

II) Troškovi prevoza iznose 20.000 rsd i plaćeni su gotovo. PDV 20%. Roba je smeštena u skladište, gde se vodi po nabavnoj ceni, namenjena je prodaji na veliko.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	130 270	435	Obračun nabavke robe PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji Po fakturi 236	500.000 100.000	600.000
2	130 270	243	Obračun nabavke robe PDV u primljenim fakturama Blagajna Plaćeno u gotovu	20.000 4.000	24.000

2a	132 130	Roba u prometu na veliko Obračun nabavke robe Prenos robe	520.000	520.000
----	------------	---	---------	---------

Primer

I) Preduzeće „Lindeks“ je po fakturi 523 kupilo od dobavljača 10.000 kg šećera po ceni od 80 rsd/kg namenjenu daljoj prodaji. PDV 20%. Troškovi prevoza iznose 50.000 rsd i plaćeni su gotovo. PDV 20%. Roba je smeštena u magacin radi pakovanja u manju ambalažu.

II Roba je stavljena u promet na veliko, gde joj je formirana prodajna cena od 90 rsd/kg (bez PDV-a).

Kalkulacija:

Nabavna cena	85	Nabavna vrednost	850.000
Fakturna cena	80		800.000
ZTN	5		50.000
Ukalkulisana razlika u ceni	5		50.000
Prodajna cena bez PDV-a	90		900.000

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	130 270 435		Obračun nabavke robe PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji Po fakturi 236	800.000 160.000	960.000
1a	130 270 243		Obračun nabavke robe PDV u primljenim fakturama Blagajna Plaćeno u gotovu	50.000 10.000	60.000
1b	131 130		Roba u magacinu Obračun nabavke robe Smesteno u magacinu	850.000	850.000
2.	132 131 1329		Roba u prometu na veliko Roba u magacinu Ukalkulisana razlika u ceni u prometu robe na veliko Stavljeno u promet	900.000	850.000 50.000

Knjigovodstveno evidentiranje prodaje robe

U praksi postoje manje ili više ravnopravne metode obračuna izlaza zaliha na troškove, pri tom je važno napomenuti da se izlaz zaliha robe na troškove knjiži jedino u slučaju prodaje robe-bez obzira da li je ta roba naplaćena i da li će biti ikada naplaćena. Prilikom izbora metode izlaza sa zaliha preduzeće treba da ima u vidu da u uslovima relativno stabilnog kretanja cena svi dozvoljeni metodi izlaza zaliha daju približno iste rezultate. Obračun izlaza sa zaliha robe može vršiti se po FIFO metodi ili po metodi PROSEČNE PONDERISANE CENE, upravo zbog utvrđivanja ispravne nabavne vrednosti robe.

Napomena: U ovom materijalu poćićemo od pretpostavke da se nabavna odnosno prodajna vrednost robe ne menja u toku poslovne godine.

Knjigovodstvena evidencija prodaje robe kada se zalihe vode po nabavnoj ceni, vrši se zaduživanjem računa **204 Kupci u zemlji** za vrednost prodate robe, dok nam potražuju računi **604 – Prihodi od prodaje robe i 470 – Obaveze za PDV**.

Interni obračun realizacije obavlja se preko računa **501 – Nabavna vrednost prodate robe**, dok nam potražuje račun **132 - Roba u prometu na veliko**.

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima glavne knjige preduzeća „Promet“ je sledeće:

132 – Roba u prometu na veliko 300.000 rsd.

1) Prodata je polovina robe iz skladišta za vrednost od 180.000 rsd, kupcu iz zemlje, po fakturi 328. PDV 20%.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	204		Kupci iz zemlje Prihodi od prodaje robe Obaveze za PDV Po fakturi 328	216.000	180.000 36.000
		604			
		470			
1 a	501		Nabavna vrednost prodate robe Roba u prometu na veliko Interni obračun realizacije	150.000	150.000
		132			

Knjigovodstvena evidencija prodaje robe kada se zalihe vode po prodajnoj ceni, vrši se zaduživanjem računa **204 Kupci u zemlji** za vrednost prodate robe, dok nam potražuju računi **604 – Prihodi od prodaje robe i 470 – Obaveze za PDV**.

Interni obračun realizacije obavlja se u dva stava. U prvom stavu zadužujemo račun **501 – Nabavna vrednost prodate robe** za vrednost prodate robe, dok nam za isti iznos potražuje račun **132 - Roba u prometu na veliko**. U drugom stavu zadužujemo račun **1329 – Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko** za iznos sadržane razlike u ceni u vrednosti prodate robe, dok za isti iznos potražuje račun **501 – Nabavna vrednost prodate robe**.

Iznos sadržane tj. realizovane razlike u ceni:

Realizovana razlika u ceni

Saldo računa Razlika u ceni * iznos prodaje

Saldo računa Roba u magacinu pre prodaje

Primer:

0) Stanje na pojedinim računima glavne knjige preduzeća „Mio“ je sledeće:

132 – Roba u prometu na veliko 500.000 rsd. 1329 - Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko – 200.000 rsd

1) Kupcu iz zemlje prodata je po fakturi 235 roba u vrednosti od 400.000 rsd. PDV 20%

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	204		Kupci iz zemlje Prihodi od prodaje robe Obaveze za PDV Po fakturi 328	480.000	400.000 80.000
		604			
		470			
1 a	501		Nabavna vrednost prodate robe Roba u prometu na veliko	400.000	400.000
		132			

		Interni obračun realizacije		
1 b	1329	Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na veliko	160.000	
	501	Nabavna vrednost prodate robe Za ukalkulisanu razliku u ceni		160.000

Realizovana razlika u ceni = $200.000 \cdot 400.000 / 500.000 = 160.000$ rsd

133 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnici drugih pravnih lica

Kada preduzeće nema odgovarajući skladišni prostor, ono može da robu da na skladištenje i čuvanje drugom pravnom licu koje je specijalizovano za vršenje ovih usluga. Takođe, preduzeće može da da drugom pravnom licu radi dalje prodaje, a u njime i za račun prodaje. Ovaj oblik prodaje se zove komisiona ili konsiganaciona prodaja. Zalihe ove robe kod preduzeća – vlasnika se vode na računu 133 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnici kod drugih pravnih lica.

Komisionar (lice koje prima robu da bi je dalje prodalo) ima pravo da za tu uslugu naplati od komitenta (vlasnik robe) proviziju za svoju uslugu. U knjigovodstvu promaoca robe komisionara ova roba se vodi u vanbilansnoj evidenciji (klasa 8). Kod vlasnika robe knjiženje se odvija zduženjem računa 133 – Roba u skladištu, stovarištu i prodavnici kod drugih pravnih lica, dok potražuje račun 131- Roba u magacinu. Kada se roba proda sastavlja se obačun između komisionara i komitenta.

134 – Roba u prometu na malo

Roba u maloprodaji (u prodavnici) se evidentira po maloprodajnoj ceni sa uračunatim PDV – om. Evidencija se obavlja na osnovu kalkulacije, a Pravilnikom o evidenciji prometa roba i u sluga propisana je i obaveza vođenja i KEPU-knjige. Ova prodaja predstavlja prodaju samom potrošaču. Za svaki prodani objekat otvara se analitički račun i vodi Trgovačka knjiga, u koju se unose podaci iz kalkulacije maloprodajne cene za svaku pojedinačnu robu. Roba se prodaje za gotov novac, za čekove, ali i putem prenosa novca, a svaka prodaja mora biti registrovana putme fiskalne kase. Dnevni pazar, se uplaćuje istog ili narednog radnog dana, na tekući račun firme. Ukoliko je plaćanje vršeno čekovima građana, čekovi se šalju na naplatu poslovnoj banci. Čekovi se podnose uz specifikaciju čekova po bankama koje su čekove izdale i sa nalogom za isplatu čekova na teret računa banke izdavaoca čeka, a u korist računa podnosioca čeka u našem slučaju je to prodavnica.

Knjiženje nabavke robe u prometu na malo obavlja se zaduživanjem računa **134 Roba u prometu na malo – prodavnica** za maloprodajnu vrednost, kao i računa **270 – PDV u primljenim fakturama** za iznos PDV-a koje preduzeće plaća prilikom nabavke robe. Potražuju nam računi **433 – Dobavljači iz zemlje (ili 241 – Tekući račun, 243 – Blagajna i sl.)** za iznos faktrune vrednosti robe uvećane za PDV koji preduzeće plaća na nabavljenu robu, takođe potražuju računi, **1344 – Ukalkulisani PDV u prometu na malom za PDV** koji je sadržan u maloprodajnoj ceni, **1349 – Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malom.**

Primer:

I) Za potrebe prodavnice preduzeća „Trend“ kupljeno je 5.000 kg robe u iznosu od 250.000 rsd, po fakturi 278. PDV 20%, troškovi transporta iznose 50.000 rsd. PDV 20 % isplaćeni su sa tekućeg računa. Robi je formirana maloprodajna cena u iznosu od 75 rsd/kg.

Kalkulacija prodajne cene	po kom.	Ukupno
Faktruna vrednost robe	50	250.000
ZTN	10	50.000
Nabavna vrednost robe	60	300.000
Ukalkulisani PDV	12,50	62.625
Ukalkulisana razlika u ceni	2,50	12.375
Maloprodajna cena	75	375.000

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	134 270		Roba u prometu na malom – prod. PDV u primljenim fakturama	375.000 60.000	
		435	Dobavljači iz zemlje		300.000
		241	Tekući račun		60.000
		1344	Ukalkulisani PDV u prometu na malom		62.625 12.375
		1349	Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malom Za nabavku robe		

Knjiženje prodaje robe u prometu na malom neposrednim kupcima obavlja se zaduživanjem računa **243 – Blagajna i 241 – Tekući račun**, u zavisnosti da li će rukovodioc prodavnice uplatiti dnevni Pazar u blagajni ili na tekućem računu. Potražuju nam računi **604 – Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu i računi 476 – Obaveze za PDV po osnovu za gotovinu**.

Nakon evidentiranja prodaje u provom, neophodno je izvršiti interni obračun realizacije. Interni obračun realizacije odvija se kroz tri stava. U prvom stavu zadužuje se račun **501 – Nabavna vrednost prodate robe** za iznos prodaje, dok potražuje račun **134 – Roba u prometu na malom** za isti iznos. U drugom stavu zadužujemo račun **1344 – Ukalkulisani PDV u prometu na malom** za realizovani PDV, a potražuje račun **501 – Nabavna vrednost prodate robe**. Na posletku, u drugom stavu, za iznos realizovane razlike u ceni zadužujemo račun **1349- Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malom**, dok nam za isti iznos potražuje račun **501 – Nabavna vrednost prodate robe**.

Primer:

Stanje na pojedinim računima prodavnice preduzeća „Trend“ je sledeće 134 - Roba u prometu na malom 1.000.000 rsd, 1344 – Ukalkulisani PDV u prometu na malom 166.700 rsd, 1349 – Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malom – 200.000 rsd

I) Poslovođa prodavnice preduzeća „Trend“ je uplatio dnevni pazar od 750.000 rsd na tekući račun preduzeća. PDV 20 % je sadržan.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	241		Tekući račun	750.000	
		604	Prihodi od prodaje robe		624.975
		476	Obaveze za PDV po osnovu za gotovinu Uplata pazara		125.025
1 a	501		Nabavna vrednost prodate robe	750.000	
		134	Roba u prometu na malo Interni obračun realizacije		750.000
1b	1344		Ukalkulisani PDV u prometu na malom	125.025	
		501	Nabavna vrednost prod. Robe Za ukalkulisani PDV		125.025
1 b	1349		Ukalkulisana razlika u ceni u prometu na malo	150.000	
		501	Nabavna vrednost prodate robe Za ukalkulisanu razliku u ceni		150.000

Knjigovodstveno evidentiranje promene cene

Promena cene trgovinske robe može biti uzrokovana usled odluke organa upravljanja ili usled promene poreske stope.

Povećanje cene knjigovodstvo se obuhvata zaduživanjem računa 134 – Roba u prometu na malo za iznos povećanja, dok nam potražuje račun 1344 – Ukalkulisani PDV u prometu na malom, kao i 1349 – Razlika u ceni robe u prometu na malom.

Smanjenje cene robe evidentira se zaduživanjem računa 1344 – Ukalkulisani PDV u prometu na malom, kao i 1349 – Razlika u ceni robe u prometu namalom, dok potražuje račun Roba u prometu na malo.

Primer:

I) Organ upravljanja je doneo odluku da snizi cenu robe „A“ za 5 rsd/kg (u prodavnici ima 1.000 kg robe A)

II) Povećanja je cena robe „B“ za 10.000 rsd, u ukupnom iznosu.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	1344		Ukalkulisan PDV u prometu na malom	834	
	1349		Ukalulisana razlika u ceni u proemtu na malom	4.166	
		134	Roba u prometu na malom Za samanjeje cene robe		5.000
2	134		Roba u prometu na malom	10.000	
		1344	Ukalkulisan PDV u prometu na malom		1.667
		1349	Ukalulisana razlika u ceni u proemtu na malom Za povećanje cene robe		8.333

135 – Roba u obradi, doradi i manipulaciji

U nekim slučajevima potrebno je da se roba prethodno obradi ili doradi. Obrada ili dorada iziskuje dodatne izdaci, čime se uvećava rednost robe. Obradu ili doradu može obavljati drugo pravno lice ili se te aktivnosti mogu vršiti u samom preduzeću. Svi izdaci nasali tom prilikom, padaju ana teret cene r robe koja je pretrpela opradu tj. doradu.

Slanje robe na doradu, knjiži se zaduživanjem računa **135- Roba u obradi, doradi i manipulaciji**, a u korist računa **134-Roba u prometu na malom**.

Svi izdaci nastali po osnovu obrade ili dorade knjiže se zaduživanjem računa **135**, kao i računa **270 – PDV u primljenim fakturama** za iznos PDV koji se odnosi na izdatke usled obrade i dorade. Potražuju računi **435-Dobavljači u zemlji**, ukoliko se usluga obrade ili dorade plaća po fakturi; **241 – Tekući račun**, ukoliko se plaćenje vrši preko računa; odnosno **243 – Blagajna** u slučaju gotovinskog plaćanja usluge obrade ili dorade.

Kada se završi proces obrade ili dorade, roba sa uvećanom vredošću vraća se u prodavnicu, ovo se evidentira zaduživanjem računa **134 – Roba u prometu na malom**, dok potražuje račun **135 – Roba u obradi, doradi i manipulaciji**.

Primer:

I) Iz prodavnice preduzeća“Drvo“ 500 stolica čija je cena 270 rsd, dato je preduzeću „Lak“ na lakiranje.

II) Preduzeće „Lak“ je ispostavilo fakturu 0034 za usluge lakiranja na iznos od 12.000. PDV 20%

III) Stolice su vraćene u prodavnicu.

r.b.	br. računa		Opis	Duguje	Potražuje
	D	P			
1.	135 134		Roba u obradi, doradi..... Roba u prometu na malom Predato u obradu, doradu	135.000	135.000
2.	135 270 435		Roba u obradi, doradi PDV u primljenim fakturama Dobavljači iz zemlje Po fakturi 0034	12.000 2.400	14.400
3	134 135		Roba u prometu na malom Roba u obradi, doradi Vraćeno u prodavnicu	147.000	147.000