

9.7. KLASA 7 – OTVARANJE I ZAKLJUČAK RAČUNA STANJA I USPEHA

Na početku poslovanja preduzeća, odnosno, na početku obračunskog perioda otvaraju se računi glavne knjige. U toku obračunskog perioda dolazi do knjigovodstvenog evidentiranja poslovnih promena u poslovnim knjigama preduzeća koje čine:

- glavna knjiga (sintetička evidencija)
- dnevnik (hronološka evidencija)
- analitičke evidencije (knjiga blagajne, knjiga osnovnih sredstava i druge knjige koje su potrebne radi obezbeđivanja odgovarajućih podataka).

Na kraju obračunskog perioda zaključuju se računi stanja i uspeha, čime se pristupa pripremi finansijskih izveštaja. Zaključivanju računa glavne knjige predhodi sprovođenje određenih predzaključnih knjiženja koje se ogledaju u međusobnom usaglašavanju knjigovodstvenih evidencija i usaglašavanja knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem. Nakon predzaključnih knjiženja računi glavne knjige oslikavaju stvarno stanje imovine, obaveza, kapitala rashoda i prihoda preduzeća. Salda računa stanja i uspeha predstavljaju sadržaj osnovnih finansijskih izveštaja (bilansa stanja i bilansa uspeha), te oslikavaju imovinski, finansijski i prinostni položaj preduzeća. Zaključivanjem računa na kraju poslovne godine, vrši se „presek“ poslovanja preduzeća. Otvaranjem poslovnih knjiga u narednom obračunskom periodu na računima stanja prenosi se samo saldo ili krajnje stanje, ali ne i promet iz prethodne godine. Računi uspeha se na kraju poslovne godine gase u postupku utvrđivanja rezultata poslovanja preduzeća. Zaključivanje poslovnih knjiga vrši se s ciljem da se¹:

- izvrši podvajanje poslovanja između dve poslovne godine;
- računi oslobode prometa koji se knjiženjem promena na njima kumulira;
- da se pruže potrebni podaci i informacije za računovodstvenu analizu, jer je period od godinu dana dovoljno dug da bi se na osnovu kretanja računovodstvenih kategorija mogli izvući zaključci o razvoju preduzeća.

Formalno zaključiti račun, vrši se unošenjem salda za izravnanje na manju stranu izjednačiti promet leve i desne strane računa. Zbir prometa računa podvlači sa dve paralelne linije. Nakon ovako zaključenih računa svako dalje knjiženje smatra se nevažećim.

70 – Otvaranje glavne knjige

700 – Račun otvaranja glavne knjige

Otvaranje računa stanja glavne vrši se putem računa **700 – Račun otvaranja glavne knjige**. Otvaranje aktivnih računa glavne knjige (računa sa aktivnim početnim saldom) vrši se tako što ove račune zadužujemo za iznos njihovih početnih salda, dok potražuje račun **700 – Račun otvaranja glavne knjige**. Otvaranje pasivnih računa glavne knjige (računa sa pasivnim karakterom salda) vrši se zaduženjem računa **700 – Račun otvaranja glavne knjige**, dok potražuju pasivni računi za iznos početnog salda.

71 – Zaključak računa uspeha

Najznačajniji računi ove grupe su:

710 - Rashodi i prihodi

711 - Dobitak i gubitak poslovanja koje se obustavlja

712 - Prenos ukupnog rezultata

¹ Dr Kata Škarić Jovanović „Finansijsko računovodstvo“, CID, Beograd, 2009 god. Str. 55-56

710 – Rashodi i prihodi

Uz pomoć računa **710 – Rashodi i prihodi** zaključuju se računi rashoda i prihoda (osim dobitka ili gubitka poslovanja koje se obustavlja). Zaključenju računa rashoda i prihoda predhodi knjigovodstvena evidencija prenosa rashoda pomoću računa **599 – Prenos rashoda**, i prenos prihoda putem računa **699 – Prenos prihoda**.

Prenos rashoda vrši se zaduživanjem računa **599 – Prenos rashoda** za zbir svih računa rashoda, dok potražuju **računi grupe 50 do 59**.

Zaključivanje računa rashoda obavlja se zaduživanjem računa **710 – Račun rashoda i prihoda** za zbir računa rashoda, dok potražuje račun **599 – Prenos rashoda za isti iznos**.

Prenos prihoda vrši se zaduživanjem **računa grupe 60 – 69**, dok potražuje račun **699 – Prenos prihoda za zbir svih računa prihoda**.

Nakon prenosa prihoda na račun 699, zaključuju se računi prihoda. Zaključak računa prihoda obavlja se zaduživanjem računa **699 – Prenos prihoda** za zbir prihoda, dok potražuje račun **710 Rashodi i prihodi**.

Saldo računa **710 – Rashodi i prihodi**, po prenosu prihoda i rashoda predstavlja rezultat poslovanja preduzeća i prenosi se na odgovarajući račun **712 – Prenos ukupnog rezultata**.

U slučaju kada su nam prihodi ostvareni u toku poslovanja veći od rashoda, prilikom prenosa ukupnog rezultata račun **710 – Račun rashoda i prihoda** duguje za razliku između ostvarenih prihoda i rashoda, dok potražuje račun **712 – Prenos ukupnog rezultata za isti iznos**.

Kada su rashodi veći od prihoda, prenos ukupnog rezultata knjiži se zaduženjem računa **712 – Prenos ukupnog rezultata** za razliku između rashoda i prihoda, dok potražuje račun **710 – Račun rashoda i prihoda za isti iznos**.

712 – Prenos ukupnog rezultata

Račun **712 – Prenos ukupnog rezultata** služi za iskazivanje rezultata poslovanja na kraju obračunskog perioda. Kada preduzeće posluje sa dobitkom, karakter salda ovog računa će biti potražni te će prilikom prenosa dobitka ovaj račun dugovati, dok potražuje račun **720 – Račun dobitka ili gubitka**.

Prilikom poslovanja sa gubitkom, karakter salda ovog računa će biti dugovni. Prenos gubitka vrši se zaduženjem računa **720 – Račun dobitka ili gubitka**, dok potražuje račun **712 – Prenos ukupnog rezultata**.

72 – Račun dobitka i gubitka

720 – Dobitak ili gubitak

Na ovom računu se iskazuje dobitak ili gubitak na kraju obračunskog perioda odobrenjem ili zaduženjem ovog računa na teret ili u korist računa **724 – Prenos dobitka ili gubitka**.

Pri poslovanju sa dobitkom prenos dobitka se vrši zaduživanjem računa **720 – Račun dobitka ili gubitka**, dok potražuje račun **724 – Prenos dobitka ili gubitka**. Kada preduzeće ostvari gubitak na kraju poslovne godine račun **724 – Prenos dobitka ili gubitka** duguje, dok potražuje račun **720 – Račun dobitka ili gubitka**.

721 – Poreski rashod perioda

Na računu poreski rashod perioda evidenitra se obračunati porez na rezultat tekućeg perioda, a skladu sa zakonskim propisima. Iznos poreza knjiži se zaduženjem računa **721 – Poreski rashod perioda**, dok potražuje račun **481 – Obaveze za poreze iz rezultata**. Plaćanja poreza vrši se akontativno u toku godine, sa tekućeg računa. Po sastavljanju poreskog bilansa iznos utvrđene konačne obaveze za porez iz rezultata može biti veći ili manji u odnosu na plaćene akontacije. Kada je obaveza veća

zadužuje se račun 721 – Porezi iz dobitka, dok potražuje račun 481-Obaveze za poreze iz rezultata za razliku između utvrđene obaveze u poreskom bilansu i plaćenih akontacija.

U slučaju da su plaćene akontacije za porez iz rezultata veće od utvrđene obaveze u poreskom bilansu, knjiženje razlika se vrši zaduživanjem računa 721 – Poreski rashod perioda za **storno iznos** razlike između plaćenih akontacija i manjeg iznosa utvrđene obaveze u poreskom bilansu. Takođe, u ovom slučaju duguje račun **223 – Potraživanja za više plaćeni porez na dobitak**.

722 – Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda

Na računu 722 - Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda, iskazuju se odloženi poreski rashodi i prihodi obračunati u skladu sa MRS 12.

723 – Lična primanja poslodavca

Na računu **723 – Lična primanja poslodavca**, knjiže se primanja koja se u toku godine isplaćuju akontativno poslodavcima – preduzetnicima. U ovom slučaju poslodavci unapred podižu određene sume novca, a na ime neto prihoda za koji se pretpostavlja da će biti ostvaren u toku godine. Osim, podizanja novčanih sredstava za primanja poslodavca, na ovom računu se vodi evidencija o obračunatim i isplaćenim međuidividendama koje se u toku godine mogu isplaćivati vlasnicima kapitala, pod određenim zakonskim uslovima. Ako se iznos izvrešnih isplata ne može pokriti iz ostvarenog iznosa dobitka, nepokreveni iznos se prenosi, na kraju obračunskog perioda, na teret računa 724 – Prenos dobitka ili gubitka.

Knjiženje isplata primanja poslodavaca, u toku godine, vrši se zaduživanjem računa **723 – Lična primanja poslodavca** za isplaćeni iznos, dok potražuje **241 – Tekući račun**.

Kada se vlasnicima kapitala isplaćuje u toku godine međuidividenda zadužuje se račun **723 – Lična primanja poslodavca**, dok potražuju odgovarajući računi obaveza i to: **462 – Obaveze za učešće u dobiti** za iznos isplaćene međuidividue i račun **489 – Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine** za iznos pripadajućih dažbina.

724 – Prenos dobitka ili gubitka

Na računu **724 – Prenos dobitka ili gubitka** iskazuje se ostvareni dobitak ili gubitak na kraju obračunskog perioda. Kada preduzeće ostvari dobitak na kraju obračunskog perioda zadužujemo račun 720 - Dobitak ili gubitak, dok potražuju računi **721 – Poreski rashod perioda, 722 – Odloženi poreski rashodi i prihodi perioda, 723 – Lična primanja poslodavca**, kao i račun **724 - Prenos dobitka ili gubitka**. Ostvareni dobitak koji nije raspoređen na kraju obračunskog perioda prenosi se zaduženjem računa **724 - Prenos dobitka ili gubitka**, dok potražuje račun **341 – Neraspoređena dobit tekuće godine**.

Kada preduzeće posluje za gubitkom duguje nam račun **724 – Prenos dobitka ili gubitka duguje za iznos gubitka, 721 – Poreski rashod perioda, 723 – Lična primanja poslodavca**, dok potražuje račun **720 – Račun dobitka ili gubitka**. Ostvareni gubitak na kraju obračunskog perioda prenosi se na gubitak tekućeg preda zaduživanjem računa **351 – Gubitak tekuće godine**, dok potražuje račun **724 – Prenos dobitka ili gubitka**.

73 – Zaključak računa stanja

730 – Račun izravnanja računa stanja

Račun **730 – Račun izravnanja računa stanja** ima prinenu u zaključivanju računa glavne knjige. Knjiženje na ovom računu se odvija po pojedinim pozicijama Bilansa stanja. Zaključivanje računa aktive podrazumeva zaduženje računa **730 – Račun izravnanja računa stanja** za zbir salda za izravnanje svih aktivnih računa, dok potražuju računi akitve.

Računi pasive zaključuje se zaduženjem pojedinih računa pasive bilnsa stanja za iznos pripadajućih salda za izravnanje, a potražuje račun **730 – Račun izravnanja računa stanja** za zbir salda za izravnanje svih pasivnih računa.

9.8. KLASA 8 –VANBILANSNA EVIDENCIJA

Računi klase 8 koriste se pri izražavanju sredstava koja preduzeće koristi u svom poslovanju, a koja iz određenih razloga nemogu biti priznata kao sredstva preduzeća (ova sredstva se nemogu izraziti na računima aktive Bilansa stanja). Takođe, u okviru klase 8 izražavaju se obaveze koje proizilaze po osnovu navedenih sredstava. Najznačajniji sintetički računi u okviru ove klase su:

88 – Vanbilansna aktiva

Na računima grupe 88 – Vanbilansna aktiva iskazuje se vrednost sredstava uzetih u zakup (osim finansijskog lizinga). Vrednost preuzetih proizvoda i robe radi zajedničkog poslovanja, vrednost robe koja je u konsignaciji, kao i vrednost materijala koji je primljen na obradi i doradi. Osim toga, na ovim računima se evidentira i ostala aktiva koja nije u vlasništvu preduzeća. Najznačajniji sintetički računi ove grupe su:

- 880 – Tuđa roba,
- 881 – Hartije od vrednosti
- 882 - Dati avali i garancije
- 883 – Materijal primljen na obradu i doradu
- 884 – Tuđi građevinski objekti
- 885 – Tuđa oprema
- 889 – Druga vanbilansna aktiva

89 – Vanbilansna pasiva

Na računima ove grupe, knjigovodstveno se evidentiraju obaveze koje su nastale u vezi sa pribavljanjem sredstava koja čine vanbilansnu aktivu.

- 890 – Obaveze za tuđu robu
- 892 – Obaveze za date avale i garancije
- 893 – Obaveze za materijal primljen na obradu i doradu
- 894 – Obaveze za tuđe građevinske objekte
- 895 – Obaveze za tuđu opremu
- 899 – Obaveze za drugu vanbilansnu aktivu

9.9. KLASA 9 – OBRAČUN TROŠKOVA I UČINAKA

Obračun troškova i učinaka predstavlja poseban segment Kontnog okvira, u okviru kog se knjigovodstveno evidentiraju poslovne promene u vezi sa praćenjem troškova koji nastaju prilikom proizvodnje proizvoda i vršenja proizvodnih usluga (zalihe nedovršene proizvodnje) i praćenja poslovnih promena u vezi sa proizvedenim, isporučenim i prodanim proizvodima (zalihe gotovih proizvoda), odnosno izvršenim i fakturisanim proizvodnim uslugama.

Dakle, može se generalno konstatovati da se troškovi odnose na ulaganje u proizvodnju, koje je bez njih nezamislivo, i s druge strane, da učinci predstavljaju proizvedene proizvode i izvršene proizvodne usluge. Isto tako, može se pouzdano zaključiti da postoji direktna međusobna povezanost troškova i učinaka. Učinci prouzrokuju nastajanje troškova, a ostvareni troškovi nastaju u vezi sa proizvodnjom učinaka (proizvoda) i vršenja proizvodnih usluga. Obračun troškova i učinaka kao računovodstveni postupak (metod) predstavlja osnov za utvrđivanje jedinične cene koštanja proizvoda ili proizvodne usluge.

Kontni okvir je zasnovan na bilansnom principu i koncipiran je tako da se sve poslovne promene u proizvodnim preduzećima prate putem dva odvojena knjigovodstva i to:

-finansijskog knjigovodstva (sa klasama od 0 do 8),

-obračuna troškova i učinaka sa klasom 9. Reč je o takvoj organizaciji knjigovodstva, koja podrazumeva sledeće:

I jedno i drugo knjigovodstvo zasnovano je na bilansnoj ravnoteži, što znači da, dugovna strana i potražna strana kod knjiženja poslovnih promena, bilo u finansijskom ili pogonskom knjigovodstvu, potpuno su izjednačene, i da svako od ova dva knjigovodstva ima svoj dnevnik i svoju glavnu knjigu.

Iako ova dva knjigovodstva čine zasebne delove, ona ne mogu da budu odvojena, već treba da čine jednu celinu. Obračun troškova i učinaka, nakon knjiženja u finansijskom knjigovodstvu, preuzima podatke o početnom stanju zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, računi klase 9 ne ulaze u računovodstvene izveštaje. Obračun troškova i učinaka, kao posebno knjigovodstvo na kraju obračunskog perioda, vrši zaključak svih računa u klasi 9.

Kod ispravnog stava za knjiženje ne može se dogoditi da se istovremeno u jednom knjigovodstvu nađu računi iz oba knjigovodstva. Sve poslovne promene u klasi 9 odvijaju se isključivo u okviru te klase, međusobnim zaduženjem i odobrenjem odgovarajućih računa.

Obračun troškova i učinaka, kao deo knjigovodstva, organizovan je po procesnom (funkcionalnom) principu. To znači da se najpre evidentiraju poslovne promene u vezi sa nabavkom sredstava potrebnih za proizvodnju, promene u vezi sa ulaganjem materijalnih resursa i rada u proizvodni proces, promene u vezi sa završenim proizvodima, isporukama na skladište i prodajom istih na tržištu. Grupe računa ove klase su:

90 – Računi odnosa sa finansijskim knjigovodstvom

91 – Materijal i roba

92 – Računi mesta troškova nabavke, tehničke uprave i pomoćnih delatnosti

93 – Računi glavnih proizvodnih mesta troškova

94 – Računi mesta troškova uprave, prodaje i sličnih aktivnosti

95 – Nosioci troškova

- 96 – Gotovi proizvodi
- 97 – Slobodna grupa
- 98 – Rashodi i prihodi
- 99 - Račun dobitka, gubitka i zaključka