

6. Dokumentovanje ekonomskih promena

Knjigovodstvo je strogo formalna i strogo dokumentovana evidencija. Da bi se određeni poslovni događaj evidentirao u knjigovodstvu, neophodno je imati dokaz da je ekonomska promena nastala. Upravo tu ulogu dokaznog sredstva imaju knjigovodstvena dokumenta. Knjiženje poslovnih promena na imovini, kapitalu, obavezama, rashodima i prihodima, vrši se isključivo na osnovu knjigovodstvenog dokumenta. Računovodstveni dokument (isprava) mora da sadrži sve podatke potrebne za knjiženje u poslovnim knjigama, tako da se iz dokumenta o poslovnoj promeni može saznati osnov poslovne promene.

Dakle, knjigovodstveni dokumenti su osnova za knjiženje koja istovremeno omogućava efikasnu, potpunu i tačnu kontrolu izvršenih knjiženja u poslovnim knjigama. Dokument za knjiženje mora biti sastavljen u trenutku nastanka ekonomske promene, a njegov sadržaj mora bezuslovno sadržavati sledeće bitne elemente:

1. naziv privrednog subjekta koji je izdao dokument,
2. naziv dokumenta (na primer: nalog za isplatu, trebovanje materijala, faktura, ček i dr.),
3. datum izdavanja dokumenta,
4. sadržinu poslovne promene izraženu u količini i vrednosti,
5. potpis ovlašćenog lica.

Raznovrsnost i brojnost ekonomskih promena usloveli su nastanak velikog broja različitih dokumenata.

Jednu grupu dokumenata čine dokumenti koji pristižu iz spoljnog sveta u preduzeće (fakture dobavljača, rešenje o poreskim obavezama), dok drugu grupu dokumenata čine dokumenti koji nastaju u samom preduzeću. U okviru dokumenata koji nastaju u samom preduzeću, postoje dokumenta koja nastaju u preduzeću i ostaju u njemu (interna dokumenta, npr. trebovanje materijala), i dokumenta koja nastaju u preduzeću i upućuju se drugim subjektima (eksterna dokumenta, npr. fakture koje se šalju kupcima).

Pored navedene podele prema mestu nastanka, za knjigovodstvo je značajna i podela dokumentacije na originalnu i izvedenu dokumentaciju. Originalna dokumentacija dokazuje da je promena nastala ili nastaje na mestu izvršenja ekonomske promene. Izvedena knjigovodstvena dokumenta se formiraju u knjigovodstvu na osnovu originalnih dokumenata, sa ciljem da ubrza knjigovodstveno obuhvatanje promena (npr. specifikacije trebovanja).

Dokumentacija se može posmatrati i sa aspekta poslovnih funkcija u okviru kojih se javlja. Ova podela dokumentacije je od izuzetnog značaja za organizaciju knjigovodstva. Prema ovoj podeli razlikujemo:

- dokumentaciju nabavke (ulazne fakture, prijemnice i dr.),
- dokumentaciju proizvodne funkcije (trebovanja materijala, radne liste, radni nalozi i dr.),
- dokumentaciju prodaje (izlazne fakture, otpremnice i dr.),
- blagajničku dokumentaciju (nalozi za isplatu i dr.) i
- dokumentaciju banaka (virmanski nalozi i dr.).

Knjiženju poslovnih promena prethode sledeći poslovi:

- likvidacija dokumenata,
- kontiranje dokumenata.

Pre knjiženja poslovne promene nužno je proveriti potpunost, istinitost, računsku tačnost i zakonitost dokumentacije na osnovu koje se knjiži. Vršenje formalne, računске i suštinske kontrole naziva se *likvidiranje dokumenata*.

Nakon likvidiranja dokumenata vrši se kontiranje i knjiženje. Kontirati znači odrediti i naznačiti tagirana konta, tj. odrediti koji konto duguje, a koji potražuje. Pri tome kontiranje se može vršiti na dva načina, i to tako što se:

- na samom dokumentu ispisuju brojevi knjigovodstvenih računa na koje se promena odnosi, ili
- na posebnom nalogu za knjiženje, u kom slučaju se tagirani računi, sa opisom posla, ispisuju na posebnom obrascu. Istom nalogu se prilažu i originalna dokumenta.

7. Dnevnik

Dnevnik je knjigovodstveni instrument za hronološku evidenciju poslovnih promena, tj. za evidenciju poslovnih promena prema redosledu njihovog nastanka.

Sve poslovne promene se knjiže i u dnevnik (hronološka evidencija) i u glavnu knjigu (sistematska evidencija), što znači da zbir prometa u dnevniku mora biti jednak zbiru prometa u glavnoj knjizi. Zahtevana podudarnost obezbeđuje osnovu za kontrolu aritmetičke tačnosti izvršenih knjiženja u glavnoj knjizi.

Pored ovoga, dnevnik omogućava da se sagleda celina, potpunost knjiženja poslovne promene na jednom mestu, jer se u dnevniku lako može sagledati koji su sve računi tangirani određenom promenom. Ovo bitno olakšava pronalaženje grešaka u knjigovodstvu.

Postoji još jedan razlog za uvođenje dnevnika. Naime, u praktičnom radu je bilo gotovo nemoguće direktno uknjižiti veliki broj poslovnih promena direktno na račune. Obuhvatanjem promena najpre u dnevniku, vršila se odgovarajuća priprema za knjiženje u glavnu knjigu (kontirale su se poslovne promene, tj. identifikovali računi na koje se data promena odnosi). Vremenom, dnevnik je dobio određeni oblik i poseban značaj, da bi kasnije, novim tehničkim rešenjima, izgubio važnost do te mere da se danas, u uslovima evidencije na računarima, čak postavlja i pitanje njegove egzistencije. [\[1\]](#)

Dnevnik se može voditi na listovima povezane knjige ili na slobodnim listovima koji se najčešće na kraju godine povezuju i koriče.

Shematski prikaz dnevnika

Dnevnik za januar 2005.

str. 1

Datum

Opis

Poziv

Duguje

Potražuje

12

Prenos sa str. 4

Materijal

3

10.000

Dobavljači

11

10.000

Za nabavku materijala po fakturi br. 09/05

Pored naziva i meseca za koji se dnevnik vodi, broja strane, datuma nastanka promene, naziva računa, iznosa po stranama Duguje i Potražuje, u dnevnik se upisuje i kratak opis poslovne

promene sa pozivom na dokument.

Kolona Poziv služi za povezivanje glavne knjige i dnevnika. U pomenutu kolonu se unosi broj konta, dok se na samom kontu u koloni Broj stranice upisuje strana dnevnika na kojoj je odnosna promena proknjižena.

Ukoliko je poslovna promena proknjižena tako da jedan račun Duguje i jedan račun Potražuje, tada je reč o prostom knjigovodstvenom stavu. Ukoliko više računa Duguju ili više računa Potražuju, tada je reč o složenom knjigovodstvenom stavu.

Knjiženje u dnevniku i u glavnoj knjizi se može vršiti istovremeno (kopirna metoda) ili korišćenjem prenosne metode, gde se promena prvo obuhvata u dnevniku, čime se promene faktički kontiraju, a zatim se sistematski prenose na tangirane račune glavne knjige.

Dnevnik

Red. Broj

Opis

poziv

Iznos

Duguje

Potražuje

1

2

3

4

5

0)

Građevinski objekti

1

100.000

Oprema

2

300.000

Materijal

3

40.000

Potraživanja od kupaca

4

15.000

Tekući (poslovni) račun

5

20.000

Blagajna

6

1.000

Račun otvaranja

7

476.000

Za stanje po bilansu

Račun otvaranja

7

476.000

Sopstveni kapital

8

386.000

Dugoročni krediti

9

30.000

Kratkoročni krediti

10

40.000

Dobavljači

11

20.000

0/1)

Za stanje po bilansu

1)

Tekući (poslovni) račun

5

2.000

Sopstveni kapital

8

2.000

Vlasnik uplatio na račun preduzeća

2)

Materijal

3

10.000

Dobavljači

11

10.000

Za nabavljen materijal po fakturi br.

Prenos

964.000

964.000

str.2

Red. Broj

Opis

poziv

Iznos

Duguje

Potražuje

1

2

3

4

5

Donos

964.000

964.000

3)

Dobavljači

11

5.000

Tekući (poslovni) račun

5

5.000

Po izvodu banke

4)

Sopstveni kapital

8

1.000

Tekući (poslovni) račun

5

1.000

Vlasnik podigao novac za sopst.potr.

5)

Tekući (poslovni) račun

5

8.000

Potraživanja od kupaca

4

8.000

Po izvodu banke br.

6)

Kratkoročni krediti

10

10.000

Dugoročni krediti

9

10.000

Konvertovan kratk. kredit u dug.

7)

Troškovi materijala – poslovni rashodi

12

10.000

Materijal

3

10.000

Za troškove mater. po trebovanju br.

8)

Troškovi materijala – poslovni rashodi

12

2.000

Materijal

3

2.000

Za troškove mater. po trebovanju br.

9)

Blagajna

6

20.000

Prihod od prodaje proizvoda i usluga

13

20.000

Za naplaćene usluge po fakturi br.

Prenos

1.020.000

1.020.000

str.3

Red. Broj

Opis

poziv

Iznos

Duguje

Potražuje

1

2

3

4

5

Donos

1.020.000

1.020.000

10)

Dobavljači

14

100

Ostali prihodi

11

100

Po knjižnom pismu dobavljača br.

11)

Finansijski rashodi (rashodi kamata)

15

100

Dobavljači

11

100

Za obračun zatezne kamate

Prenos

1.020.200

1.020.200

8. Izrada probnog bilansa (probnog lista)

Probni bilans predstavlja tabelarni pregled prometa i salda svih računa glavne knjige. On predstavlja izvod prometa svih računa glavne knjige otvorenih u toku poslovne godine, nezavisno od toga imaju li saldo ili su izravnati. Sadrži sledeće kolone: (1) Redni broj, (2) Naziv računa, (3) Bruto bilans i (4) Saldo bilans.

Probni bilans služi za potrebe kontrole aritmetičke tačnosti izvršenih knjiženja, jer zbir dugovnih strana svih računa glavne knjige mora biti jednak zbiru potražnih strana svih računa glavne knjige prvog stepena. Glavni nedostatak probnog bilansa je što ne omogućava kontrolu materijalne ispravnosti izvršenih knjiženja. Ovo stoga što će i u slučaju knjiženja na pogrešnim računima zbir kolona biti identičan (npr. ako se proknjiži da je novac na blagajni umesto na tekućem računu, zbir će biti identičan, a došlo je do materijalne greške). Probni bilans ima još jednu funkciju pored funkcije kontrole aritmetičke tačnosti izvršenih knjiženja. Naime, iz glavne knjige se ne može dokučiti kakva je celokupna imovinska situacija preduzeća, a ta informacija je u određenim vremenskim intervalima neophodna, te je nužno ponovo sažimanje računa u bilans. Probni bilans upravo za to služi.

Na osnovu podataka iz glavne knjige probni bilans bi izgledao ovako:

Probni bilans (probni list)

Red. Broj

Naziv računa

Bruto bilans

Saldo bilans

Duguje

Potražuje

Duguje

Potražuje

1

Građevinski objekti

100.000

-

100.000

-

2

Oprema

300.000

-

300.000

-

3

Materijal

50.000

10.000

40.000

-

4

Kupci

15.000

8.000

7.000

-

5

Račun otvaranja

476.000

476.000

-

-

6

Tekući (poslovni) račun

30.000

6.000

24.000

-

7

Blagajna

21.000

-

21.000

-

8

Sopstveni kapital

1.000

388.000

-

387.000

9

Dugoročni kredit

-

40.000

-

40.000

10

Kratkoročni kredit

10.000

40.000

-

30.000

11

Dobavljači

5.100

32.100

-

27.000

12

Poslovni rashodi – troškovi

12.000

-

12.000

-

13

Prihodi od prodaje roba i usluga

-

20.000

-

20.000

14

Ostali prihodi

-

100

-

100

15

Finansijski rashodi

100

-

100

-

Promet

1.020.200

1.020.200

504.100

504.100

Prema tome, dugovna i potražna strana bruto bilansa, kao i dugovna i potražna strana neto bilansa, moraju biti identične. Uz to, ukoliko nije bilo grešaka, bruto promet iskazan u dnevniku mora biti jednak bruto prometu iskazanom u bruto bilansu.

9. Sastavljanje zaključnog lista, formalan zaključak knjiga i sastavljanje bilansa na osnovu računa glavne knjige

Zaključni list predstavlja tabelarni pregled prometa i salda svih računa glavne knjige, s tim što su salda svih računa sistematizovana na bilans stanja i bilans uspeha. On se, dakle, razlikuje od probnog bilansa samo po tome što su mu salda sistematizovana na bilans stanja i bilans uspeha. Zaključni list se sastavlja na kraju poslovne godine.

Zaključni list se koristi za: 1) kontrolu aritmetičke tačnosti izvršenih knjiženja, 2) dobijanje bilansa stanja i bilansa uspeha i 3) dobijanje podataka neophodnih za formalan zaključak knjiga.

Formalan zaključak knjiga, tj. formalno izravnanje dnevnika i svih računa glavne knjige se vrši krajem poslovne godine. Formalnom zaključku poslovnih knjiga prethodi ispitivanje eventualnih razlika između knjigovodstvenih podataka i stvarnog stanja (stvarno stanje se utvrđuje inventarisanjem). Ukoliko se utvrde razlike, one se pre formalnog zaključka moraju obuhvatiti u okviru tzv. predzaključnih stavova. Dakle, knjigovodstveno stanje se prvo mora svesti na stvarno stanje. [\[2\]](#)

Zaključni list preduzeća „Etilen” na dan 31.12.2004.

RB

Naziv računa

Bruto bilans

Saldo bilans

Bilans stanja

Bilans uspeha

Duguje

Potražuje

Duguje

Potražuje

Duguje

Potražuje

Rashodi

Prihodi

1

Grad.obj.

100.000

-

100.000

-

100.000

-

-

-

2

Oprema

300.000

-

300.000

-

300.000

-

-

-

3

Materijal

50.000

10.000

40.000

-

40.000

-

-

-

4

Kupci

15.000

8.000

7.000

-

7.000

-

-

-

5

Račun otv.

476.000

476.000

-

-

-

-

-

-

6

Tek. račun

30.000

6.000

24.000

-

24.000

-

-

-

7

Blagajna

21.000

-

21.000

-

21.000

-

-

-

8

Sop. kapital

1.000

388.000

-

387.000

-

387.000

-

-

9

Dug. krediti

-

40.000

-

40.000

-

40.000

-

-

10

Kr. krediti

10.000

40.000

-

30.000

-

30.000

-

-

11

Dobavljači

5.100

32.100

-

27.000

-

27.000

-

-

12

Posl.rashodi – troškovi

12.000

-

12.000

-

-

-

12.000

-

13

Prihodi od prod. roba i usluga

-

20.000

-

20.000

-

-

-

20.000

14

Ostali prih.

-

100

-

100

-

-

-

100

15

Finan. rash.

100

-

100

-

-

-

100

-

Promet I

1.020.200

1.020.200

504.100

504.100

492.000

484.000

12.100

20.100

16

Račun dobitka i gubitka

-

8.000

8.000

-

Promet II

492.000

492.000

20.100

20.100

Bilans se sastavlja zaključivanjem računa glavne knjige. Formalno zaključiti račun znači izravnati promet njegove dugovne i potražne strane unošenjem razlike (salda) na manju stranu. Kod aktivnih računa i računa rashoda, desna strana će biti veća od leve, što znači da će se saldo uneti na desnu stranu da bi se račun izravnao. Nasuprot ovim računima, na računima pasive i računima prihoda, saldo će se uneti na dugovnu stranu da bi se računi izravnali. Prvo se vrši zaključak računa uspeha (prihoda i rashoda), a zatim se zaključuju računi stanja. Računi uspeha se zaključuju preko Računa dobitka i gubitka, a računi stanja se zaključuju preko Računa izravnanja. Treći korak je integrisanje razlike prihoda i rashoda u Račun izravnanja, čime će se izravnati i Račun izravnanja i Račun dobitka i gubitka.

Dakle, smisao formalnog zaključka knjiga je, pre svega, u formalnom zaključku računa, a to znači svođenje njihovog salda na nulu. Ovo se vrši tako što se saldo za izravnjenje knjiži na manju stranu računa. Nakon toga, obe strane računa su jednake – izravnote. Izravnat račun se podvlači dvema paralelnim crtama, pri čemu se prazan prostor na manje pisanoj strani poništava knjigovodstvenim kolenom. Nakon toga ti računi se više ne mogu koristiti za potrebe knjigovodstvene evidencije. Osnovni smisao formalnog zaključka knjiga je u podvajanju knjigovodstvene evidencije o poslovanju preduzeća između poslovnih godina. Prema tome,

formalni zaključak se uvek vrši na kraju poslovne godine i na kraju poslovnog života preduzeća.

U našem primeru će dnevnik i glavna knjiga nakon formalnog zaključka izgledati ovako:

Glavna knjiga

17.Račun izravnjanja

1. Građevinski objekti

(15) 492.000 484.000 (14)

(S°) 100.000 100.000 (15)

8.000 (16)

492.900 492.900

100.000 100.000

2. Oprema

3. Materijal

(S°) 300.000 300.000 (15)

(S°) 40.000 10.000 (7)

300.000 300.000

(2) 10.000 40.000 (15)

50.000 50.000

4. Potraživanja od kupaca

(S°) 15.000 8.000 (5)

7.000 (15)

15.000 15.000

30.000 30.000

5. Tekući (poslovni) račun

(S°) 20.000 5.000 (3)

(1) 2.000 1.000 (4)

(5) 8.000 24.000 (15)

6. Blagajna

8. Sopstveni kapital

(S°) 1.000 21.000 (15)

(4) 1.000 386.000 (S°)

(9) 20.000

(14) 387.000 2.000 (1)

21.000 21.000

388.000 388.000

9. Dugoročni krediti
30.000 (S°)

(6) 10.000

10. Kratkoročni krediti
40.000 (S°)

(14) 40.000

10.000 (6)

(14) 30.000

40.000 40.000

40.000 40.000

11. Dobavljači

12. Poslovni rashodi – troškovi

(3) 5.000 20.000 (S^o)

(7) 10.000 12.000 (12)

(10) 100 10.000 (2)

(8) 2.000

(14) 27.000 2.000 (8)

100 (11)

12.000 12.000

32.100 32.100

13. Prihodi od prodaje roba i usluga 14. Ostali prihodi

(13) 20.000 20.000 (9) (13) 100 100 (10)

20.000 20.000 100 100

15. Finansijski rashodi

16. Račun dobitka i gubitka

(11) 100 100 (12)

(12) 12.100 20.100 (13)
100 100

8.000

(16)

20.100 20.100

Saglasno svim ostalim knjiženjima koja se vrše na računima glavne knjige, i formalni zaključak poslovnih knjiga mora biti proveden i kroz dnevnik. Dakle, u dnevniku se navode računi i iznosi koji se zadužuju (*duguje*) i računi i iznosi koji se odobravaju (*potražuje*).

Dnevnik

Red. Broj

Opis

poziv

Iznos

Duguje

Potražuje

1

2

3

4

5

Promet:

1.020.200

1.020.200

12)

Račun dobitka i gubitka

16

12.100

Poslovni rashodi – troškovi

12

12.000

Finansijski rashodi

15

100

Zaključak računa rashoda

13)

Prihodi od prodaje roba i usluga

13

20.000

Ostali prihodi

14

100

Račun dobitka i gubitka

16

20.100

Zaključak računa prihoda

14)

Sopstveni kapital

8

387.000

Dugoročni krediti

9

40.000

Kratkoročni krediti

10

30.000

Dobavljači

11

27.000

Račun izravnjanja

17

484.000

Zaključak pasivnih računa

15)

Račun izravnjanja

17

484.000

Građevinski objekti

1

100.000

Oprema

2

300.000

Materijal

3

40.000

Potraživanja od kupaca

4

7.000

Tekući (poslovni) račun

5

24.000

Blagajna

6

21.000

Zaključak aktivnih računa

16)

Račun dobitka i gubitka

16

8.000

Račun izravnjanja

17

8.000

Zaključak računa dobitka i gubitka i računa izravnanja

Nakon formalnog zaključivanja, a na osnovu zaključnog lista, unose se bilansne pozicije u zakonom propisane zvanične bilansne šeme.

Aktiva

Bilans stanja na dan 1.12.2004.

Pasiva

1. Građevinski objekti	100.000	1. Sopstveni kapital	387.000
2. Oprema	300.000	2. Dugoročni krediti	40.000
3. Materijal	40.000	3. Kratkoročni krediti	30.000
4. Potraživanja od kupaca	7.000	4. Dobavljači	27.000
5. Tekući (poslovni) račun	24.000	5. Neraspoređeni dobitak	8.000
6. Blagajna	21.000		
492.000		492.000	

**Rashodi Bilans uspeha za period od
1.1.2004–1.12.2004. Prihodi**

1. Poslovni rashodi	12.000	1. Prihodi od prodaje roba i
usluga		20.000
Finans. rashodi	100	Ostali prihodi
Dobitak	8.000	100

20.100

20.100

10. Procenjivanje pozicija računovodstvenih izveštaja

Procenjivanje pozicija računovodstvenih izveštaja znači utvrđivanje vrednosti pozicija bilansa stanja i uspeha na dan bilansa. Bilansna načela određuju osnovne karakteristike računovodstva. Prilikom bilansiranja preduzeća su dužna da se pridržavaju sledećih načela procenjivanja:

1. načela stalnosti pravnog lica,
2. načela doslednosti,
3. načela opreznosti,
4. načela uzročnosti,
5. načela pojedinačnog procenjivanja imovine i obaveza,
6. načela identiteta bilansa.

Iz načela stalnosti pravnog lica proizlazi periodičnost i privremenost izveštavanja, kao i obaveza procenjivanja po nabavnoj ceni, odnosno ceni koštanja, osim u slučaju kada prodajna tržišna vrednost padne ispod nabavne vrednosti, odnosno cene koštanja (princip impariteta).

Načelo doslednosti (kontinuiteta) nalaže da se odabrana pravila procenjivanja dosledno primenjuju u dužem periodu, a da se u slučaju izmene obrazlože efekti izvršene promene u okviru aneksa, odnosno napomena.

Načelo opreznosti ima za cilj zaštitu poverilaca kao i zaštitu samog preduzeća od iskazivanja nerealno visokih periodičnih finansijskih rezultata (zbog neopravdanog investiranja i neopravdanog oporezivanja nepostojeće dobiti). Načelo opreznosti se primenjuje pridržavanjem sledećih principa (načela):

- a. principa realizacije, koji zabranjuje iskazivanje nerealizovanog dobitka,
- b. principa impariteta, koji obavezuje iskazivanje nerealizovanog gubitka,
- c. principa najniže vrednosti, koji nalaže procenjivanje pozicija aktive po nižoj vrednosti između nabavne vrednosti, odnosno cene koštanja i tržišne prodajne vrednosti,
- d. principa najviše vrednosti, koji nalaže da se obaveze bilansiraju po najvišim mogućim vrednostima.

Načelo uzročnosti nalaže da se za posmatrani obračunski period moraju uzeti svi prihodi i

rashodi koji pripadaju tom periodu, bez obzira na datum naplate prihoda ili plaćanja na osnovu rashoda. Načelo uzročnosti se primenjuje i pri alociranju troškova na nosioce, odnosno učinke, što znači da se svi troškovi dodeljuju onom nosiocu troškova koji je te troškove prouzrokovao. Na taj način se dolazi do istinite cene koštanja.

Načelo pojedinačnog procenjivanja imovine i obaveza dozvoljava grupna procenjivanja koja proističu iz pojedinačnih procenjivanja, ali zabranjuje procenjivanje imovine kao celine.

Načelo identiteta bilansa nalaže da bilans otvaranja svake poslovne godine mora biti jednak zaključnom bilansu prethodne godine.

„Računovodstvena načela se dalje razrađuju u vidu računovodstvenih standarda. Računovodstveni standardi su, prema tome detaljna razrada pojedinih računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvata, obrade i prezentiranja podataka i informacija ili drugim rečima, računovodstvena načela čini temelj, tj. polaznu osnovu za utvrđivanje standarda.” [\[3\]](#)

11. Greške u knjigovodstvu

Greške se u knjigovodstvu javljaju usled nepažnje, neznanja ili namere. Slučajne (nehotične) greške u kontiranju i registrovanju nastalih ekonomskih događaja se javljaju slučajno, odnosno bez namere odgovornih lica, usled pogrešnog kontiranja, pogrešnih računskih radnji ili propuštenim ili dvostrukim knjiženjem. Pored slučajno učinjenih grešaka (učinilac greške nije svestan greške), javljaju se i greške učinjene sa namerom, a u cilju falsifikovanja, podešavanja i drugih manipulacija sa knjigovodstvenim dokumentima, podacima i izveštajima. Otkrivanje namerno učinjenih grešaka, najčešće falsifikovanjem dokumentacije, daleko je teže otkriti od nemamernih grešaka. Greške koje se otkrivaju ugrađenom kontrolom sistema dvojnog knjigovodstva se nazivaju formalnim greškama. Prema tome, *formalne greške* su one greške koje imaju za posledicu nepodudaranje dugovnog i potražnog prometa svih računa glavne knjige, te reaguju na automatsku kontrolu dvojnog knjigovodstva. Međutim, dešavaju se i greške koje nemaju za posledicu nepodudaranje dugovnog i potražnog prometa svih računa glavne knjige, te se ne mogu otkriti ugrađenom kontrolom sistema dvojnog knjigovodstva (ukoliko se npr. proknjiži nastalo potraživanje na računu Kupci u zemlji umesto na računu Kupci u inostranstvu). Takve greške se nazivaju

materijalnim greškama

. Pri tome, pogrešno proknjižen iznos na nekom kontu može da predstavlja i formalnu i materijalnu grešku, te se smatra da podela grešaka na formalne i materijalne ne pruža logičnu osnovu za njihovo razumevanje i otkrivanje.

Greške se mogu podeliti na:

- greške kojima se narušava aritmetička jednakost leve i desne strane u dnevniku i glavnoj knjizi;
- greške kojima se narušava aritmetički odnos između probnog bilansa (prikazuje promet i salda svih računa glavne knjige) i dnevnika;
- greške koje se pojavljuju kao inventarne razlike (razlika između knjigovodstvenog i stvarnog stanja imovine).

Navedena podela je od praktičnog značaja za otkrivanje grešaka, jer omogućava primenu metode najkraćeg puta u otkrivanju grešaka, koja nalaže da se prilikom otkrivanja grešaka krene od aktivnosti koje nalažu najmanji trud i najkraće vreme, ka aktivnostima koje traže veći trud i iziskuju više vremena.

Nakon pronalaženja grešaka potrebno je ispraviti ih kako bi se poništio njihov uticaj, odnosno uspostavilo stanje kao da grešaka nije bilo. Ispravljanje grešaka u knjigovodstvu se vrši na više načina, u zavisnosti od: vrste grešaka, vremena utvrđivanja grešaka od trenutka njihovog nastanka, tehnike knjiženja u knjigovodstvu i sl. Greške se mogu ispravljati na sledeće načine:

- precrtavanjem pogrešnog iznosa;
- doknjižavanjem ili naknadnim knjiženjem;
- storniranjem i
- storniranjem sa doknjižavanjem.

Precrtavanje pogrešnog iznosa u uslovima ručnog knjiženja se vrši ukoliko se greška odmah otkrije nakon knjiženja ili ukoliko se otkrije prilikom utvrđivanja aritmetičke podudarnosti leve i desne strane dnevnika tokom dana. Ispravljanje se vrši tako što se pogrešna beleška precrta (ali tako da ostane čitljiva) i iznad nje upiše tačna beleška.

Doknjižavanje se vrši u slučajevima da proknjižen manji iznos od pravog, tako što se doknjiži razlika između proknjiženog i pravog iznosa pozivajući se pri tome na prvobitno knjiženje. Naknadno knjiženje se vrši ukoliko neka promena uopšte nije proknjižena i vrši se kao i svako drugo knjiženje.

Storniranje podrazumeva naknadno knjiženje vršeno sa ciljem poništavanja prethodnog proknjiženja iznosa ili dela iznosa. Vršiti se kada je određena promena proknjižena dva puta, odnosno kada je proknjiženi iznos veći od pravog iznosa. U prvom slučaju se poništava jedno knjiženje, a drugom slučaju se stornira samo razlika između proknjiženog iznosa i stvarnog. Postupak storniranja se može sprovesti na dva načina. Prvi postupak se naziva crno (obično) storniranje i sastoji se knjiženju iznosa koji se poništava na suprotnu stranu od prvobitno proknjiženog pogrešnog iznosa. Drugi način se naziva crveno (negativno) storniranje i sastoji se od knjiženja iznosa koji se poništava na istoj strani kao i prethodno proknjižen pogrešan iznos ali sa predznakom minus. Iako primena i crvenog i crnog storniranja imaju za posledicu isti saldo na računima, prednost crvenog storniranja se sastoji u tome što ne „naduvava” promet na računima.

Storniranje uz doknjižavanje se vrši kada se greška sastoji u tome što je knjiženje izvršeno na pogrešnom računu ili na pogrešnoj strani računa (duguje ili potražuje). Tada je potrebno stornirati iznos sa pogrešnog računa, odnosno strane računa i izvršiti dopunsko knjiženje (doknjižavanje) na ispravnom računu, odnosno ispravnoj strani tog računa. Ukoliko su pogrešno izabrana sva konta određenog stava (dva ili više konta), što zahteva storniranje celog stava, takvo storniranje sa doknjižavanjem se naziva potpunim storniranjem sa doknjižavanjem. Ukoliko je pri knjiženju neke promene pogrešno odabran samo jedan račun, u pitanju je delimično storniranje sa doknjižavanjem.

[1] Prema: Škarić-Jovanović, K., Tatić, V., Medojević, M., Samardžić, I.: *Računovodstvo*, Viša poslovna škola, Beograd, 2000, str. 85.

[2] U našem primeru smo pošli od teze da je knjigovodstveno stanje bilo jednako stvarnom (inventarnom) stanju.

[3] Romić, L.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet u Subotici, 2003, str. 157.