

III glava

Neki elementi organizacije knjigovodstva

Zadatak organizacije knjigovodstva jeste da pomoću raznih mera i metoda omogući tačno i pravovremeno obuhvatanje svih ekonomskih promena. Skup ovih mera i metoda čini organizaciju knjigovodstva. [1] Ove organizacione mere i metode možemo podeliti u dve grupe: normativne (obavezne) mere u knjigovodstvu, tj. mere koje sva preduzeća obavezno primenjuju, i mere koje, u okviru zakonskih propisa, preduzeća slobodno primenjuju u zavisnosti od obima, vrste i karaktera preduzeća, kako bi knjigovodstvo odgovorilo svom osnovnom zadatku. [2]

1. Normativne (obavezne) mere u knjigovodstvu

Knjigovodstvo ima za osnovne ciljeve pružanje informacije o stanju i uspehu jednog preduzeća, što istovremeno predstavlja i sredstvo za kontrolu poslovanja. Da bi ove funkcije mogle da se ostvare, zakonskim propisima je predviđeno da se u svim preduzećima knjigovodstvo vodi na isti način, što znači da ono mora da bude jednoobrazno. U cilju jednoobraznog vođenja, sva preduzeća primenjuju propisan kontni okvir. Znači preduzeća mogu da otvaraju samo one račune i da ih nazivaju onako kako je to propisano kontnim okvirom.

U uslovima kada se knjigovodstvo ne vodi pomoću računara, svi računi se u knjigovodstvu otvaraju na izdvojenim, nepovezanim listovima. Knjiženja se vrše, nakon kontiranja na samom dokumentu ili na posebnom nalogu za knjiženje (kontiranju prethodi likvidacija dokumentacije), istovremeno (kopirnom metodom) na knjigovodstvenim računima (glavnoj knjizi) i dnevniku ili prenosnom metodom, gde se promena prvo obuhvata u dnevniku, a zatim prenosi u glavnu knjigu. Knjiženja na karticama (glavnoj knjizi) pokazuju promene po računima, dok knjiženja u dnevniku pokazuju hronologiju ekonomskih zbivanja u preduzeću. Kako se svaka promena knjiži dvostruko (kao duguje i kao potražuje) i glavna knjiga i dnevnik moraju imati ravnotežni oblik, a s obzirom na to da se svako knjiženje odražava i na karticama i na dnevniku, zbir prometa svih kartica mora da se slaže sa zbirom prometa dnevnika.

1.1. Kontni okvir i kontni plan

U dosadašnjem izlaganju, konta smo označavali po rednom broju njihovog otvaranja. U dugoj istoriji korišćenja sistema dvojnog knjigovodstva, sve donedavno, poslovni ljudi su mogli svoje knjigovodstvo da organizuju po svojoj volji, nazivajući konta i numerišući ih po svom nahodanju.

[\[3\]](#)

Ovo je imalo za posledicu nemogućnost poređenja između preduzeća, što tadašnje vlasnike nije mnogo ni pogađalo. Međutim, vremenom je dolazilo do sve većeg uticaja poverilaca, fiskusa i javnosti uopšte, koji su zainteresovani za godišnji zaključak (u godišnji zaključak spadaju bilans stanja, bilans uspeha i aneks). Da bi ovi korisnici mogli da „čitaju” godišnji zaključak, on mora biti uredno sastavljen i jasan. Godišnji zaključak je jasan ukoliko su konta jasno i nepromenljivo označena. Pored spoljnih korisnika godišnjeg zaključka, i rukovodstvo preduzeća je uvidelo značaj brižljive kontrole rashoda i prihoda i informacija o izgledima za dobitak, te su postali zainteresovani za uvođenje jednog sistema zavođenja reda i jasnoće u mnoštvo konta koje sadrži glavna knjiga, koji bi knjigovodstvu garantovao preglednost.

Motivisano navedenim razlozima, uvodi se u upotrebu jedan instrument zavođenja reda i jasnoće u mnoštvo konta koje sadrži glavna knjiga, koji je nazvan *kontni okvir*. Dakle, kontni okvir je jedan pregled (spisak) svih konta koji se mogu otvoriti u knjigovodstvu preduzeća, koji

time knjigovodstvu daju jednu organizacionu formu. Pri tome, konta su obično raspoređena sa materijalnog aspekta na klase. Nasuprot kontnom okviru, koji je jedan opšti skelet za moguće grupisanje konta u knjigovodstvu, grubo raščlanjavanje, koje odgovara branšama ili privrednim granama,

plan

kontni

je

pregled svih konta stvarno otvorenih u jednom konkretnom preduzeću. Kontni plan, prema tome, nastaje eliminisanjem nepotrebnih računa iz kontnog okvira i celishodnim raščlanjavanjem pojedinih konta iz glavne knjige. U kontnom planu, dakle, nema uvođenja novih bilansnih ili sintetičkih konta u odnosu na kontni okvir.

Kontni okvir i iz njega izvedeni kontni plan, kao instrumenti organizacije i reda u knjigovodstvu, zasnivaju se, kao i svaki sistem, na određenim principima. „S tim u vezi, danas je opšteprihvaćeno shvatanje, razvijeno u nauci ekonomije i teoriji bilansa, da materijalna i formalna gledišta, odnosno principi, upravljaju izgradnjom kontnog okvira.” [\[4\]](#) Materijalne pretpostavke ili principi izgradnje kontnog okvira i kontnog plana su: 1) karakteristike privrednog sistema, 2) specifičnost pojedinih privrednih grana i delatnosti, 3) veličina preduzeća, 4) struktura učinaka (proizvodnja proizvoda i usluga, trgovina i dr.), 5) tip proizvodnje, 6) organizacija preduzeća. Formalne pretpostavke ili principi izgradnje kontnog okvira odnose se na: 1) pitanje raščlanjavanja i obeležavanja računa i konta u kontnom okviru i kontnom planu, i 2) problem izbora i raspoređivanja informacija, tj. klasa u kontnom okviru.

Značaj kontnog okvira je, organizaciono-tehnički posmatrano, izuzetno veliki. Kontni okvir određuje: a) sadržinu i strukturu knjigovodstva, b) odnos finansijskog (globalnog) i analitičkog (posebnog) knjigovodstva, c) metode periodiziranja rezultata (metoda ukupnih troškova ili metoda prodatih učinaka), d) postupke kontiranja i knjiženja i e) mogućnost zadovoljenja upravljačkih zahteva na nivou preduzeća.

Danas je opšteprihvaćeni dekadni sistem raščlanjavanja i obeležavanja konta u kontnom okviru

i kontnom planu. Uobičajena praksa raščlanjavanja je:

1. mesto – klasa konta, na primer, klasa 2 (kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina);
2. mesto – grupa konta, na primer, grupa 20 (potraživanja po osnovu prodaje);
3. mesto – vrsta konta (osnovni račun - sintetički račun), na primer, vrsta 201 (kupci u zemlji);
4. mesto – konto (analitički račun), na primer, konto 2015 (npr. Nissal ad. Niš).

Prilikom raščlanjavanja na prikazani način, kontni okvir ima najviše 10 kontnih klasa, 100 kontnih grupa, 1000 vrsta konta i 10.000 konta. Ukoliko potrebe preduzeća prevazilaze 10.000 konta, tada se dodaju peta ili šesta cifra, što zavisi od dubine raščlanjavanja.

Prema aktuelnim propisima kod nas, stanje i promene imovine, sopstvenog kapitala i obaveza, prihodi i rashodi i utvrđivanje rezultata poslovanja iskazuju se na osnovnim (trocifrenim) računima propisanim u Pravilniku o kontnom okviru. [\[5\]](#) Propisani osnovni računi se po potrebi mogu dalje raščlanjivati, dok je u tačno određenim slučajevima, propisanim u Pravilniku, raščlanjavanje obavezno. Primera radi, obavezna je primena analitičkih računa za knjiženje ispravke vrednosti po osnovu obračunate amortizacije, ispravke vrednosti po osnovu obezvređivanja nematerijalnih ulaganja, nekretnina, postrojenja, opreme i bioloških sredstava i dr.

Pored pitanja raščlanjavanja konta, kontni okvir reguliše i pitanje rasporeda klasa. Način rasporeda klasa određuje opšti izgled kontnog okvira, a time i organizaciju knjigovodstva, njegov odnos sa analitičkim knjigovodstvom i, u značajnoj meri, postupak zaključivanja knjiga i izradu bilansa stanja i bilansa uspeha. Postoje dve mogućnosti razvijanja redosleda kontnih klasa:

- 1) bilansni princip raščlanjavanja,
- 2) procesni princip raščlanjavanja.

1.1.1. Kontni okvir po bilansnom principu

Kontni okvir po bilansnom principu je izveden iz redosleda pojedinačnih pozicija bilansa stanja i bilansa uspeha.

Važeći kontni okvir kod nas izgleda ovako [\[6\]](#) :

Klasa 0 – Neuplaćeni upisani kapital i stalna imovina

00 Neuplaćeni upisani kapital

01 Nematerijalna ulaganja

02 Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva

03 Dugoročni finansijski plasmani

Klasa 1 – Zalihe

10 Zalihe materijala

11 Nedovršena proizvodnja

12 Gotovi proizvodi

1. Roba
2. Nekretnine nabavljene radi prodaje
3. Dati avansi

Klasa 2 – Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina

20 Potraživanja po osnovu prodaje

21 Potraživanja iz specifičnih poslova

22 Druga potraživanja

23 Kratkoročni finansijski plasmani

1. Gotovinski ekvivalenti i gotovina

27 Porez na dodatu vrednost

28 Aktivna vremenska razgraničenja

29 Gubitak iznad visine kapitala

Klasa 3 – Kapital

1. Osnovni i ostali kapital

2. Neuplaćeni upisani kapital

33 Revalorizzazione rezerve

1. Neraspoređena dobit
2. Gubitak

Klasa 4 – Dugoročna rezervisanja i obaveze

40 Dugoročna rezervisanja

41 Dugoročne obaveze

42 Kratkoročne finansijske obaveze

43 Obaveze iz poslovanja

44 Obaveze iz specifičnih poslova

1. Obaveze iz zarada i naknade zarada
2. Druge obaveze
3. Obaveze za porez na dodatu vrednost

48 Obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine

49 Pasivna vremenska razgraničenja

Klasa 5 – Rashodi

50 Nabavna vrednost prodate robe

51 Troškovi materijala

52 Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi

53 Troškovi proizvodnih usluga

54 Troškovi amortizacije i rezervisanja

55 Nematerijalni troškovi

56 Finansijski rashodi

1. Ostali rashodi
2. Rashodi po osnovu obezvređivanja imovine

59 Vanredni rashodi i prenos rashoda

Klasa 6 – Prihodi

- 60 Prihodi od prodaje robe

- 61 Prihodi od prodaje proizvoda i usluga

- 62 Prihodi od aktiviranja učinaka i robe

- 63 Promena vrednosti zaliha učinaka

- 64 Prihodi od premija, subvencija, dotacija i sl.

- 65 Drugi poslovni prihodi
 - 1. Finansijski prihodi
 - 2. Ostali prihodi
 - 3. Prihodi od usklađivanja vrednosti imovine

- 69 Vanredni prihodi i prenos prihoda

Klasa 7 – Otvaranje i zaključak računa stanja i računa uspeha

70 Otvaranje glavne knjige

71 Zaključak računa uspeha

72 Račun dobitka i gubitka

73 Zaključak računa stanja

74 Slobodna grupa

Klasa 8 – Vanbilansna evidencija

88 Vanbilansna aktiva

89 Vanbilansna pasiva

Klasa 9 – Obračun troškova i učinaka

90 Račun 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 Nosioc troškova

96 Gotovi proizvodi

97 Slobodna grupa

98 Rashodi i prihodi

99 Račun dobitka, gubitka i zaključka

Može se primetiti da se iz redosleda klasa jasno razabiru aktiva i pasiva, kao delovi bilansa stanja, i prihodi i rashodi, kao delovi bilansa uspeha. U okviru pomenutih klasa, grupe konta slede redosled bilansnih pozicija u bilansu stanja i bilansu uspeha. To je razlog zbog kojeg se naziva *bilansni princip*.

Kontni okvir razvijen na bilansnom principu omogućava da se poslovi zaključivanja poslovnih knjiga i izrade godišnjeg zaključka pojednostave i učine jasnim.

Uočljivo je da je prvih devet klasa namenjeno finansijskom knjigovodstvu, dok je poslednja klasa namenjena pogonskom obračunu koji treba da pruži podatke o količini i vrednosti učinaka preduzeća. S obzirom na to da bilansni kontni okvir ne sadrži konta za posebno praćenje proizvodnje u okviru jedinstvene glavne knjige, ovo praćenje se vrši u klasi 9 izvan glavne knjige.

Raspored kontnih klasa je od odlučujućeg uticaja na mehanizam bilansiranja rezultata i zaključivanja knjiga. Kontnom okviru po bilansnom principu je kompatibilna metoda ukupnih troškova za utvrđivanje periodičnog rezultata u finansijskom knjigovodstvu.

[1] Prema: Ranković, J.: *Knjigovodstvo u preduzećima*, Rad, Beograd 1962, str. 26.

[2] Prema: Ranković, isto, str. 27.

[3] U Nemačkoj sve do uvođenja obaveznog kontnog okvira 1937. godine.

[4] Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet u Beogradu, 2003, str. 71.

[5] Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za preduzeća, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”, br. 53/2004).

[6] Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za preduzeća, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS”, br. 53/2004).