

Mirjana Todorović*

KONCIPIRANJE ANALITIČKOG KONTNOG PLANA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U SKLADU SA MRS/MSFI I ZAKONOM O RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI

Apstrakt: *Sastavljanje individualnog analitičkog kontnog plana jedan je od najvažnijih poslova u procesu organizacionog ustrojstva knjigovodstva, računovodstva, računovodstveno-informacionog sistema i informacionog sistema preduzeća. Polaznu osnovu za njegovo sastavljanje predstavlja propisani kontni okvir, kao zatvoreni sistem mogućih osnovnih računa, za određenu grupu pravnih lica, organizacija ili institucija. Važeći kontni okvir zahteva uspostavljanje dvokružnog sistema organizovanja knjigovodstva, i to sa: finansijskim knjigovodstvom (od klase 0 do klase 8) i obračunom troškova i učinaka (klasa 9). Kontni okvir kl. 9 je izuzetno fleksibilno postavljen. Ostavlja dovoljno prostora da se pri kreiranju analitičkog kontnog plana, a u skladu sa važećom regulativom i uz uvažavanje specifičnosti poslovanja konkretnog preduzeća, izvrši pravilno selektovanje i izbor osnovnih računa, kao i njihovo dalje raščlanjavanje i sistematizovanje, što su dva osnovna koraka u postupku koncipiranja. Radi se o izuzetno odgovornom, stručnom i kreativnom poslu, koji je poveren organima preduzeća.*

Ključne reči: *kontni okvir, kontni plan, organizaciono ustrojstvo, determinišući faktori, računovodstvo troškova;*

DESIGN OF COST ACCOUNTING ANALYTICAL CHART OF ACCOUNTS IN ACCORDANCE WITH IAS/IFRS AND LAW OF ACCOUNTING AND AUDITING

Abstract: *Design of an individual analytical chart of accounts is one of the most important activities in establishing organizational system of bookkeeping, accounting, accounting information system and information system of a company. Starting point is the prescribed chart of accounts as a closed system of general accounts for particular legal entities, organizations or institutions. Applicable chart of accounts needs double-circle accounting organization – financial bookkeeping (classes 0-8) and cost accounting and performance calculation (class 9). Class 9 of the chart of accounts*

* Ekonomski fakultet - Kragujevac

framework is particularly flexible. When designing analytical chart of accounts, pursuant to regulations and according to particular business conditions, it allows enough freedom to properly select and choose general accounts as well as their further decomposition and systematization, being main stages in conceptualization procedure. It is about an extremely professional, demanding and creative job.

Key words: *chart of accounts framework, chart of accounts, organizational system, determining factors, cost accounting;*

JEL Classification: M41

Uvod

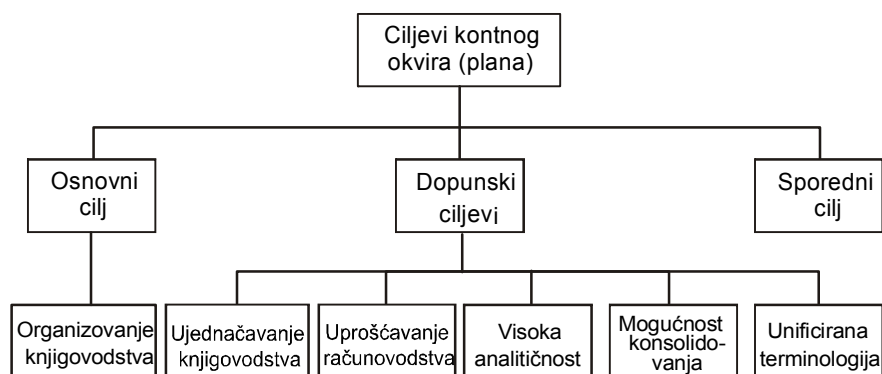
Obračun troškova i učinaka, shvaćen kao skup metoda i postupaka za knjigovodstveno obuhvatanje i obračun vrednosno izraženih trošenja činilaca proizvodnje i prodatih učinaka, predstavlja i u predmetnom i u organizacionom smislu osamostaljeni deo poslovnog računovodstva preduzeća. Shvatanje suštine, uloge i značaja obračuna troškova i učinaka (računovodstva troškova), kao segmenta računovodstveno-informacionog sistema, orijentisanog ka zahtevima internih korisnika, jasno ističe u prvi plan pitanje njegovog organizacionog ustrojstva. Najvažniji aspekt procesa organizacionog ustrojstva računovodstva troškova, jeste koncipiranje njegovog kontnog plana.

Prema propisanom kontnom okviru, kontni plan računovodstva troškova kreira se u okviru klase 9. Zasnovan je na metodi troškova prodatih učinaka i funkcionalnom principu raščlanjavanja konta. Kontni sistem klase 9 je veoma fleksibilan. Postoji velika sloboda u njegovom strukturiranju. To je, svakako mogućnost sa jedne, ali stvara dodatnu obavezu i odgovornost menadžera – organizatora računovodstvene funkcije u pogledu realizacije zadatka koncipiranja, sa druge strane.

1. Kontni okvir – kontni plan

Kontni okvir predstavlja opšti pregled, listu ili nomenklaturu propisanih konta (računa) razvrstanih u klase prema odgovarajućim pravilima. Usvajanje jedinstvenog kontnog okvira, tj. jedinstvenog spiska računa, omogućava uspostavljanje i funkcionisanje jednoobraznog knjigovodstva (primarna uloga). Osnovni smisao jednoobraznosti ogleda se u kanalisanju istog knjigovodstvenog sadržaja na iste knjigovodstvene račune i obezbeđenju svodnih i uporedivih podataka. Takođe, kontni okvir i na osnovu njega usvojen kontni plan, predstavlja važan faktor organizacije računovodstvene funkcije, budući da se njime determiniše sadržina i struktura knjigovodstva, odnos finansijskog, pogonskog i analitičkih knjigovodstava, metode bilansiranja uspeha i način kontiranja poslovnih promena. (Malinić, 2008., s. 3). Takođe, ubrzava se i olakšava evidencija poslovnih promena, poboljšava ažurnost i preglednost knjigovodstva. Doprinosom ostvarenju gore navednog, kontni okvir determiniše ukupnu informacionu snagu računovodstva. Navedena uloga kontnog okvira posebno dolazi do izražaja u kontekstu ciljeva računovodstva, a pre svega stvaranja adekvatne informacione podrške brojnim internim i eksternim korisnicima (stejkholderima). Ciljevi kontnog okvira (plana) mogu se preglednije prikazati, kao na Slici br. 1.

Slika br. 1 – Ciljevi kontnog okvira (plana)



Ovlašćeni organ vlasti (zakonodavac) usvaja i donosi kontni okvir. Snagom propisa nameće se privrednim subjektima, čime njegova primena postaje obavezna. Obaveznost se odnosi na naziv, sadržinu, načina obeležavanja – nomenklaturu i sistematizaciju konta u njemu. U našoj zakonskoj regulativi koristi se termin **kontni okvir** kao jedinstveni kontni plan za određene skupine privrednih subjekata. Na osnovu kontnog okvira, svako pojedinačno preduzeće usvaja autonomno kontni plan, kao opšti akt. **Kontni plan** predstavlja listu, tj. spisak („pravih“ ili „stvarno potrebnih“) računa koji služe kao podloga organizacije knjigovodstva i bilansiranja, tj. kao osnova svakodnevnog evidentiranja poslovnih promena. Pri sastavljanju kontnog plana moraju se uvažavati rešenja u propisanom kontnom okviru u pogledu šifre, naziva i sadržine računa i ne mogu se navedene kategorije samovoljno menjati. (Malinić, 2001., s. 105)

Aktuelni kontni okvir usvojen je Pravilnikom o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike. Pravilniku je prethodio novi Zakon o računovodstvu i reviziji, koji je objavljen u Službenom glasniku Republike Srbije br. 46/2006. Važeći kontni okvir zahteva uspostavljanje dvokružnog sistema organizovanja knjigovodstva, i to sa: finansijskim knjigovodstvom (od klase 0 do klase 8) i obračunom troškova i učinaka (klasa 9). Klase od 0 do 8 čine samostalni i zatvoreni kontni sistem finansijskog knjigovodstva koji je razvijen prema strukturi Bilansa stanja i Bilansa uspeha, odnosno primenjen je bilansni princip raščlanjavanja i bilansiranje uspeha se vrši po metodi ukupnih troškova, dok kl. 9 predstavlja zatvoreni kontni sistem obračuna troškova i učinaka (računovodstva troškova).¹

2. Kreiranje analitičkog kontnog plana računovodstva troškova

Koncipiranje analitičkog, individualnog kontnog plana računovodstva troškova je izuzetno obiman i stručan posao, čija realizacija podrazumeva kreativan i fleksibilan pristup. To je mogućnost sa jedne, ali i dodatna obaveza i odgovornost menadžera – organizatora računovodstvene funkcije, sa druge strane. Naime, zaposlene profesionalne računovođe su lica koja su generalno

¹ Naziv obračun troškova i učinaka sadržinski najviše odgovara pojmu računovodstvo troškova, koje obuhvata: pogonsko knjigovodstvo, kalkulaciju cene koštanja, kratkoročni obračun rezultata, plansko-kontrolni i informacioni aspekt obračuna.

odgovorna za izradu kontnog plana. Oni treba da dobro poznaju važeću profesionalnu i zakonsku regulativu, važeći kontni okvir za preduzeće u kom su angažovani, ali i specifičnosti samog preduzeća, kako bi bili u mogućnosti da kreiraju celishodan kontni plan, kao preduslov dobre i efikasne organizacije knjigovodstva.

Specifičnost kontnog okvira (plana) računovodstva troškova je da treba da omogući obuhvatanje poslovnih događaja koji čine interni „život“ preduzeća, (Jablan-Stefanović, 2006., s. 79.) da sadrži račune za utvrđivanje rezultata prema **metodi troškova prodatih učinaka** i da su konta u okviru kl. 9 raspoređena saglasno **funkcionalnom (procesnom) principu** raščlanjavanja. Veoma je fleksibilno postavljen. Propisani su samo trocifreni računi za grupe 90, 91, 98 i 99. Iako Zakon o računovodstvu i reviziji, Službeni glasnik RS br. 46/2006 (u daljem tekstu: Zakon), propisuje obavezu upotrebe kl. 9 samo za proizvodna preduzeća koja imaju zalihe na dan bilansiranja rezultata, intencija je u primeni savremenih metodologija obračuna troškova i učinaka u svim privrednim subjektima (proizvodnim, trgovinskim i uslužnim).

Činjenica da su konta (računi) osnovni elementi, tj. osnovne ćelije kontnog okvira (plana), da predstavljaju primarne nosioce podataka i da je moguće otvoriti veliki broj različitih računa, nameće kao suštinsko, pitanje njihovog izbora, sistematizacije i pozicioniranja u odgovarajuće grupe radi obuhvatanja poslovnih promena u računovodstvu troškova. Upravo taj postupak izbora osnovnih (svodnih) konta iz kontnog okvira (I faza izrade) i njihovog daljeg raščlanjavanja i sistematizovanja (II faza izrade), rezultira u analitičkom kontnom planu.²

U realizaciji **I faze**, tj. preuzimanja svodnih računa treba imati u vidu sledeće:

- Preuzimaju se samo računi koji su propisani, tj. već postoje u kontnom okviru,
- Preuzimaju se samo računi koji su stvarno potrebni za praćenje i obuhvatanje svih poslovnih promena u preduzeću,

² Kontni plan računovodstva troškova ima dve dimenzije: horizontalnu i vertikalnu. Horizontalna dimenzija odnosno širina kontnog plana je određena definisanom sadržinom računovodstva troškova. Nasuprot tome, dubljim raščlanjavanjem preuzetih osnovnih računa iz kontnog okvira u kontni plan, kreira se dubina kontnog plana, tj. njegova vertikalna dimenzija.

- Uvažava se postojeći naziv i simbol računa, čime se obezbeđuje ista sadržina računa,
- Broj svodnih računa u kontnom planu je najčešće manji od broja propisanih, jer postoje računi koji preduzeću nisu potrebni i
- Umesto tih „nepotrebnih“ računa, pod njihovim simbolom ne smeju da figuriraju bilo koji drugi računi.

U realizaciji **II faze**, tj. dubljeg raščlanjavanja svodnih računa treba voditi računa o sledećem:

- Raščlanjavanje vršiti tako da se ne naruši svodnost, tj. jednoobraznost,
- Raščlanjavanje vršiti po dekadnom sistemu, dodavanjem nove šifre postojećem simbolu računa,
- Davati adekvatan i precizan naziv, koji odgovara sadržini onoga što se knjiži,
- Dublje raščlanjavati račune uvek kada postoji potreba, kako bi do izražaja došle sve specifičnosti konkretnog preduzeća (vrsta, veličina, broj i vrsta proizvoda i dr.),
- Prilikom raščlanjavanja imati u vidu potrebe knjigovodstva (potreba za organizaciono-tehničkim računima i dr.) i
- Stalno imati u vidu da sadržaj kontnog plana nije statičan i da se u njemu u toku godine mogu uključiti novi računi, kad god postoji potreba za njima.

Konačnih i unapred utvrđenih šema za izradu kontnog plana računovodstva troškova nema. Ne postoji univerzalno rešenje koje se može primeniti u svakom pojedinačnom preduzeću. Otuda, pri realizaciji navedenog posla, treba voditi računa o zadovoljenju potreba njegovih korisnika, odnosno informacionim zahtevima koji se pred računovodstvo troškova postavljaju, a čije ostvarenje zavisi od kvaliteta postavljenih rešenja u kontnom planu, ali i faktorima, koji se odnose na specifičnosti samog preduzeća.

3. Faktori koji determinišu koncipiranje kontnog plana računovodstva troškova

Organizator, tj. lice koje sastavlja kontni plan za računovodstvo troškova konkretnog preduzeća mora da sagleda i uvaži sve relevantne činioce koji utiču na izbor odgovarajućih osnovnih konta kl. 9 i njihovo dalje raščlanjavanje. Pri

tome posebnu pažnju zaslužuju grupe konta 92, 93 i 94 koje su rezervisane za konta mesta troškova (MT), konta grupe 95 koja je rezervisana za konta nosilaca troškova (NT) i konta grupe 96 koja je rezervisana za konta gotovih proizvoda (GP).

Tabela br. 2 – Faktori koji utiču na kreiranje kontnog plana računovodstva troškova

Faktori iz domena računovodstva	Specifičnosti preduzeća
<ul style="list-style-type: none"> ○ ciljevi knjigovodstva, ○ metode bilansiranja uspeha, ○ sadržina obračuna troškova, ○ primenjeni sistem obračuna troškova i učinaka, ○ načini raščlanjavanja računa, ○ kalkulacioni zahtevi, ○ posebni informacioni zahtevi i dr. 	<ul style="list-style-type: none"> ○ vrsta, veličina i organizaciona struktura preduzeća (lokacija preduzeća i njegovih delova), ○ vrsta delatnosti, odnosno predmet poslovanja preduzeća, ○ način (tip) proizvodnje i struktura proizvodnog programa, ○ stepen tehničke opremljenosti i ○ kadrovska osposobljenost

Svi determinišući faktori u jednom širem pristupu mogu se posmatrati kao faktori koji su **odraz osobenosti računovodstva** i odnose se na oblast računovodstva (računovodstveni), sa jedne i faktori koji se odnose na **specifičnosti samog preduzeća** (opšti, tj. neračunovodstveni), sa druge strane, što se može videti u Tabeli br. 2.

3.1. Uticaj faktora iz oblasti računovodstva na kontni plan

Prva grupa faktora, koja je označena kao grupa faktora **iz domena računovodstva** direktno determiniše ciljne podatke (informacije) koji će se dobiti iz računovodstva troškova. Neki od ovih faktora su u domenu odlučivanja preduzeća, dok su drugi stvar institucionalnih rešenja i regulative u računovodstvu, te preduzeća na njih ne mogu ili mogu ograničeno uticati.

I) Sadržina formiranih klasa i grupa u kontnom okviru (planu) direktno zavisi od shvatanja ciljeva knjigovodstva. U vezi sa shvatanjem ciljeva ne postoji opšta saglasnost ni teorije, ni prakse. Kao primarni ciljevi knjigovodstva

se ističu ili dobijanje svrsishodnih finansijskih izveštaja o rezultatu i imovini preduzeća, ili praćenje kružnog toka kretanja sredstava kroz preduzeće po formuli $N - R - P - R_1 - N_1$. Prihvatanje dobijanja svrsishodnih izveštaja, kao primarnog cilja knjigovodstva, vodi ka tome da sadržina klasa i njihov redosled odgovara redosledu i sadržini pozicija Bilansa stanja i Bilansa uspeha. Tako formirani kontni okvir (plan) označava se kao *bilansni*. Ukoliko se kao primarni cilj knjigovodstva prihvati praćenje kružnog toka kapitala kroz preduzeće, sadržina klasa će pratiti taj tok sredstava. U tom slučaju govorimo o *funkcionalnom* (procesnom) kontnom okviru (planu). Naš aktuelni kontni okvir zasnovan je na bilansnom, a računski sistem kl. 9 na funkcionalnom principu.

II) Metode bilansiranja rezultata predstavljaju drugi značajan faktor koji determiniše izgled kontnog okvira (plana). Može se govoriti o dve osnovne metode, i to: *metodi ukupnih troškova* i *metodi troškova prodatih učinaka*.³ U bilansni kontni plan finansijskog knjigovodstva ugrađeni su računi za utvrđivanje rezultata po metodi ukupnih troškova, a u procesni kontni plan računovodstva troškova ugrađeni su računi za utvrđivanje rezultata po metodi troškova prodatih učinaka (što je i prihvaćeno kao zvanično rešenje u našoj zemlji). Takvo rešenje zahteva adekvatno organizaciono ustrojstvo obračuna troškova, sa odgovarajućim načinom praćenja troškova po vrstama, funkcionalnim područjima, mestima i nosiocima (učincima).

Treba istaći da se ciljevi knjigovodstva i metode bilansiranja kao faktori koji utiču na koncipiranje kontnog okvira (plana), podjednako odnose i na finansijsko računovodstvo i na obračun troškova i učinaka i da su kao zahtevi inkorporirani u zvanična rešenja kontnog okvira. Navođenje ova dva faktora učinjeno je samo sa ciljem naglašavanja njihovog značaja i uticaja na kontni okvir (plan) uopšte. Navedena rešenja preduzeće je u obavezi da primenjuje i nije u mogućnosti da na ista direktno utiče.

III) Definisana sadržina računovodstva troškova direktno određuje strukturu kl. 9, jer determiniše izbor računa koji čine konstitutivne elemente kontnog plana. Prema jednom pristupu sadržinu računovodstva troškova čine:

³ Metoda ukupnih troškova polazi od toga da se periodični rezultat preduzeća utvrđuje na osnovu knjigovodstvenih podataka o ostvarenim prihodima od prodaje (realizacije učinaka), tekućim troškovima i početnim i krajnjim zalihama nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u konkretnom obračunskom periodu. Sa druge strane, metoda troškova prodatih učinaka se u suštini svodi na zahtev da se prihodima od prodaje učinaka u određenom obračunskom periodu suprotstave, na odgovarajući način obračunati i sistematizovani, njima pripadajući rashodi.

- preuzimanje primarnih troškova sa klase 5;
- alokacija i obuhvatanje primarnih troškova po mestima troškova;
- obračun internih usluga;
- alokacija troškova sa mesta troškova na nosioce troškova i nosioce uspeha;
- kalkulacija cene koštanja učinaka na više različitih nivoa;
- obuhvatanje kretanja zaliha nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i gotovih proizvoda, obuhvatanje troškova prodatih učinaka i troškova perioda, prihoda od učinaka i obračun periodičnog poslovnog rezultata.(Malinić, 2001., s. 39).

Za koji god pristup shvatanju sadržine računovodstva troškova se opredelili, na početku navedena činjenica neće biti osporena. Naime, definisana sadržina računovodstva troškova determinisaće izbor i raščlanjavanje računa kl. 9.

IV) Kontni plan računovodstva troškova treba koncipirati tako da odgovori i zahtevima sastavljanja **kalkulacije cene koštanja.** Adekvatan izbor računa mesta i nosilaca troškova, treba da omogući da se relevantni podaci jednostavno iskoriste za potrebe sastavljanja kalkulacije. Naša literatura najčešće razlikuje dve osnovne metode kalkulacije, i to: divizionu (delidbenu) kalkulaciju i dodatnu (adicionu) kalkulaciju.

Metod divizione kalkulacije obuhvata čistu divizionu kalkulaciju, divizionu kalkulaciju pomoću ekvivalentnih brojeva i kalkulaciju vezanih proizvoda. Svaka od ovih varijanti primenjiva je u specifičnim proizvodnim uslovima i postavlja specifične zahteve u pogledu oblikovanja kontnog plana računovodstva troškova. Najznačajnije determinišu koncipiranje računa nosilaca troškova i računa gotovih proizvoda. Osnovna karakteristika *dodatne kalkulacije* sastoji se u direktnom uključivanju pojedinačnih direktnih troškova učinaka i indirektnom alociranju (vezivanju, dodavanju) različito segmentiranih opštih troškova na učinke, primenom odgovarajućih stopa dodataka, ili kvota opštih troškova.(Malinić, 2006., s. 248). Osnovni problem ovog metoda je adekvatna alokacija opštih troškova na učinke. Upravo, raspodela opštih troškova po mestima troškova (pomoćne i neproizvodne delatnosti), zatim realokacija istih na proizvodna mesta troškova i konačni prenos na nosioce troškova direktno utiču na koncipiranje računa grupa 92, 93, 94 i 95.

V) Na kraju treba istaći **sistem obračuna troškova koji predstavlja osnovu računovodstva troškova.** Izbor konkretnog sistema obračuna troškova zavisi, pre svega, od toga kojim se podacima pridaje primarni značaj, odnosno

koji su to ciljevi koji se žele postići, sa jedne, ali i od saznanja o karakteristikama, mogućnostima i ograničenjima svakog sistema obračuna troškova, sa druge strane. Ciljevi sistema obračuna troškova uslovljavaju i određenu koncepciju kontnog plana računovodstva troškova. Naime, izabrani sistem obračuna postavlja zahteve za izbor odgovarajućih računa i dubljim raščlanjavanjem troškova po mestima i nosiocima, u skladu sa metodologijom i podacima koje treba da pruži. Literatura poznaje tradicionalne i savremene koncepte i sisteme obračuna troškova, tako da treba razmotriti uticaj i jednih i drugih na koncipiranje kontnog plana.

Tradicionalni sistemi obračuna troškova

Tradicionalno upravljačko računovodstvo, kao interno orjentisano računovodstvo na kraće jedinice vremena, jedinice učinaka i uže organizacione jedinice, sa ustaljenom procedurom: planiranje, ostvarenje, merenje performansi i metod cost-benefit analize, obuhvata sledeće sisteme obračuna troškova i učinaka: sistem obračuna po stvarnim, standardnim i standardnim varijabilnim troškovima.

a) Sistem obračuna po stvarnim troškovima, kao apsorpcioni sistem, bavi se isključivo stvarnim vrednostima i u proizvodnu cenu koštanja učinaka (relevantna je za potrebe bilansiranja zaliha učinaka) uključuje sve grupe stvarno nastalih troškova proizvodnog funkcionalnog područja, dok u komercijalnu cenu koštanja realizovanih proizvoda i usluga (relevantna je za obračun rashoda realizovanih proizvoda i usluga) uključuje sve grupe troškova opšteg upravljanja i administracije, kao i troškove prodaje. Troškove istraživanja i razvoja, finansiranja i druge zajedničke troškove ovaj sistem obračuna tretira kao troškove perioda. Navedena struktura kalkulacije i tretman troškova u ovom sistemu obračuna jasno ukazuju na koji način treba oblikovati kontni plan računovodstva troškova. U tom smislu, izbor osnovnih proizvodnih MT treba vršiti tako da omoguće što tačniju raspodelu opštih troškova (pojedinačni troškovi se direktno prenose na NT) na pojedine proizvode kao NT. Što su zahtevi u pogledu stepena tačnosti raspodele opštih troškova veći, raščlanjavanje računa će biti dublje. Treba ići na onoliki broj računa MT koji će omogućiti vezivanje za proizvod samo onih troškova koje je on zaista i prouzrokovao.

b) Sistem obračuna po standardnim troškovima - Sa aspekta kreiranja kontnog plana računovodstva troškova, primena ovog sistema obračuna je

najzanimljivija, jer tretira mesta troškova kao centare odgovornosti za troškove. Otuda, izbor računa *mesta troškova* treba da uvaži zahteve kalkulacije i što tačnijeg alociranja pre svega opštih troškova na učinke, zahteve za planiranjem i kontrolom troškova i rezultata i naravno načela ekonomičnosti internog obračuna. Izbor računa *nosilaca troškova* zavisi od toga da li preduzeće organizuje pored osnovne i sporednu delatnost (treba predvideti račune NT za osnovnu i sporednu) i da li se kao nosilac troškova pojavljuje masa proizvoda (što zahteva jedinstveni konto NT) ili individualne proudžbine (javiće se onoliko konta NT koliko ima radnih naloga, ukoliko se ima u vidu da svaka porudžbina zahteva otvaranje posebnog radnog naloga).

Najvažnije karakteristike sistema obračuna po standardnim troškovima koje se odražavaju na koncipiranje kontnog plana računovodstva troškova su: prisustvo stvarnih i standardnih troškova u obračunu za koje treba predvideti posebne račune; raščlanjavanje i standardizacija troškova prema funkcionalnim područjima, prema načinu uključivanja u cenu koštanja učinaka i prema reagovanju na promene u obimu proizvodnje; utvrđivanje, iskazivanje i disponiranje odgovarajućih odstupanja; obračun proizvodne i komercijane cene koštanja po jedinici učinaka na bazi standardnih veličina; posebna uloga pripada korišćenju kapaciteta u planiranju zadataka proizvodnog preduzeća i akcenat je na obračunu po mestima troškova a ne po nosiocima troškova kao kod sistema obračuna po stvarnim troškovima.

c) Sistem obračuna po varijabilnim troškovima - kao sistem obračuna po nepotpunim troškovima donosi kvalitativnu novinu u odnosu na prethodna dva sistema. Naime, u proizvodnu cenu koštanja uključuje samo varijabilne troškove proizvodnje, a u komercijalnu cenu koštanja nosilaca rezultata, uključuje još i samo varijabilne troškove prodaje i uprave, ukoliko se javljaju. Fiksni troškovi ne ulaze u cenu koštanja učinaka. Formalna struktura kalkulacije cene koštanja zasnovana na sistemu obračuna po varijabilnim troškovima (zbog dominantnosti standardnih varijabilnih troškova u obračunu, ustalio se naziv sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima) zahteva takvu koncepciju računa kl. 9 koja će omogućiti iskazivanje karakterističnih i relevantnih grupa troškova i njihovih odstupanja po funkcionalnim područjima proizvodnje i prodaje. Otuda, organizacionim rešenjima kontnog plana treba predvideti paralelna konta za stvarne i standardne varijabilne troškove za sva MT, ali i konta za praćenje odstupanja.

Osnovne karakteristike ovog sistema obračuna koje se odražavaju na kontni plan kl. 9, kao instrument za organizovanje i realizaciju računovodstva

troškova, su sledeće: razdvajanje ukupnih troškova (stvarnih ili standardnih) na fiksne i varijabilne; fiksni troškovi su troškovi proizvodne spremnosti a varijabilni nastaju samo onda kada preduzeće otpočne sa proizvodnjom i uglavnom su srazmerni kretanju obima proizvodnje; obračun po varijabilnim troškovima u cenu koštanja inkorporira samo varijabilne troškove, obračunava marginalni rezultat i mesta troškova tretira kao područja odgovornosti i kontrole samo za varijabilne troškove; fiksni troškovi i obračun odgovarajućih odstupanja se ne obuhvata preko računa MT, te u kontnom planu ne treba predviđati račune za obuhvatanje opštih fiksnih troškova po MT, niti račune za obuhvatanje relevantnih odstupanja.

Savremeni sistemi obračuna troškova

Nedostaci tradicionalnih sistema obračuna troškova koji se ogledaju u nemogućnosti zadovoljenja informacionih potreba menadžmenta savremenog preduzeća, a koji su nastali kao posledica izmenjenih uslova privređivanja, rezultirali su u nastanku novih koncepata, tehnika i sistema obračuna. Danas savremene tehnike upravljanja i obračuna troškova i učinaka predstavljaju jedan od najvažnijih informacionih izvora menadžment strukture preduzeća. Najčešće pominjani su:

a) Obračun troškova po aktivnostima (Activity Based Costing) za konceptualni osnov ima poslovne aktivnosti preduzeća. Suština je u shvatanju da nosioci troškova iniciraju obavljanje aktivnosti, a da aktivnosti troše resurse i uzrokuju nastanak troškova. Organizaciono-metodološko oblikovanje ovog sistema zasnovano je na izboru i analizi aktivnosti. Aktivnosti mogu biti identifikovane u daleko većem broju, nego što je broj MT u klasičnim sistemima obračuna troškova. Tretman direktnih troškova se kod ovog sistema ne razlikuje u odnosu na konvencionalne sisteme. Razlika se javlja kod opštih troškova, koji se prvo alociraju po aktivnostima a zatim se realociraju na NT.

b) Obračun troškova po fazama životnog ciklusa (Life Cycle Costing) podrazumeva praćenje i analizu troškova u toku ukupnog životnog veka proizvoda sa ciljem sticanja uvida u ukupne troškove proizvoda. Ukupni troškovi se alociraju, prate i analiziraju u pretproizvodnoj, proizvodnoj i postproizvodnoj fazi životnog ciklusa. U okviru svake od ovih faza diferenciraju se i prate troškovi po aktivnostima.

c) Obračun ciljnih troškova (Target Costing) je kompleksan upravljačko računovodstveni koncept čije funkcionisanje obuhvata tri osnovne faze, i to:

obračun troškova uslovljen tržišnim okolnostima, obračun ciljnih troškova proizvoda i obračun ciljnih komponenti proizvoda.(Malinić, 2006., s. 324).

d) Obračun troškova na bazi lanca vrednosti predstavlja koncept u čijoj osnovi je ideja o obračunu i kontroli troškova, odnosno upravljanju troškovima kroz kompletan lanac vrednosti. Podrazumeva ne samo poređenje troškova pojedinačnih aktivnosti unutar lanca vrednosti i praćenje njihovog ponašanja kroz brojne varijable nazvane izazivačima troškova, već i identifikovanje izazivača troškova kod glavnih konkurenata, sve sa ciljem sticanja uvida u stanje relativne troškovne konkurentnosti preduzeća.

e) Obračun kaizen troškova (Kaizen Costing) predstavlja novu tehniku obračuna troškova koja doprinosi redukovanju troškova proizvoda i podrazumeva pre svega postepena poboljšanja na proizvodu koja se vrše u fazi proizvodnje.

Reč je o konceptima koji zauzimaju veoma značajnu ulogu u sistemu informisanja menadžmenta preduzeća. Produkcovanje adekvatnog informacionog sadržaja za potrebe menadžmenta zateva njihovo adekvatno organizaciono ustrojstvo. Jedan od aspekata tog procesa je svakako i kontni plan. Činjenica je da je uloga kontnog plana ostala ista ali da se specifičnosti ovih sistema i koncepata odražavaju na njegovu fizionomiju, kako bi on kao organizacioni instrument mogao da podrži njihovu implementaciju.

3.2. Uticaj informacionih potreba korisnika na kontni plan računovodstva troškova

Pri sastavljanju kontnog plana računovodstva troškova treba uzeti u obzir i **potrebe za informacijama brojnih korisnika**. Obračun troškova predstavlja važnu informacionu osnovu za veoma brojna i različita područja upravljačkih aktivnosti (npr. polaganje računa, sistematska kontrola procesa poslovnih aktivnosti i donošenje pojedinačnih odluka). Vremenom uloga, sadržina i značaj informacione baze računovodstva troškova su se menjali. U tom smislu, može se govoriti o tradicionalnom obračunu troškova, divizionalmom i strategijskom računovodstvu kao informacionim izvorima.

3.2.1. Tradicionalno računovodstvo troškova kao informaciona baza

Osnovni cilj obračuna troškova je stvaranje adekvatne baze podataka koja će kao informaciona osnova zadovoljiti zahteve korisnika u vezi sa:

- a) bilansiranjem zaliha, odnosno obračunom periodičnog rezultata u finansijskom knjigovodstvu;
- b) planiranjem i kontrolom troškova, prihoda i rezultata preduzeća;
- c) politikom prodajnih cena;
- d) alternativnim poslovnim odlučivanjem i
- e) motivisanjem zaposlenih u preduzeću.

Stvaranje informacione osnove za ostvarivanje gore navedenih ciljeva, zahteva konkretizaciju rezultata rada računovodstva troškova u formi odgovarajućih izveštaja. Primarni informacioni izvor su pojedinačni računi – kartice glavne knjige računovodstva troškova, sa kojih se podaci sintetizuju u zaključnom listu i u različitim pregledima i specifikacijama, a koji predstavljaju osnovu za sastavljanje izveštaja. U vezi sa tim, treba istaći koliko je značajno adekvatno koncipirati kontni plan računovodstva troškova, jer računi su primarni nosioci podataka ne samo računovodstva troškova već čitavog računovodstveno-informacionog sistema. Pravi izbor računa, adekvatno formulisanje naziva u skladu sa stvarnom materijalnom sadržinom računa, uvažavanje homogenosti kriterijuma pri raščlanjavanju i koncipiranje računa tako da omogućuje obuhvatanje svih promena (integralnost računa) koje se samo na taj konkretan račun odnose (homogenost računa) direktno determiniše sistematičnost, preglednost, ažurnost, pođdanost i uopšte kvalitet podataka. Računi – kartice glavne knjige predstavljaju polaznu osnovu tj. bazu za izradu izveštaja, tako da od njihovog kvaliteta zavisi kvalitet i snaga informacione baze računovodstva troškova.

Gotovo da je nemoguće navesti sve svrhe i sva područja gde se upotrebljavaju podaci, pokazatelji i informacije iz oblasti obračuna troškova i učinaka. Treba istaći, da je korisnost informacionog sadržaja računovodstva troškova uslođljena njegovim ustrojstvom, u kome ključnu ulogu ima kontni plan. U tom smislu, ne treba preuzeti u kontni plan samo propisane osnovne račune, jer bi se time ograničila i osiromašila ukupna informaciona snaga, sa jedne, dok preterana raščlanjenost računa može dovesti do nepreglednosti,

neažurnosti i suviše detaljnosti računovodstva troškova, sa druge strane. Imajući sve navedeno u vidu, treba tražiti optimalno rešenje.

3.2.2. Računovodstvo odgovornosti kao odgovor na izazove decentralizacije preduzeća i njegov uticaj na kontni plan

Računovodstvo odgovornosti kao deo upravljačkog računovodstva, predstavlja računovodstveno rešenje i odgovor na decentralizovanu organizaciju segmenata preduzeća kao područja odgovornosti (kontrolnih jedinica) i u vezi sa tim nastale plansko-kontrolne potrebe menadžmenta. (Stevanović, et al., 2007., s. 458). Njegovu informacionu osnovu čine podaci o troškovima i učincima po organizacionim delovima, poslovnim jedinicama, funkcijama ili na drugi način definisanim područjima odgovornosti, ex post i ex ante izveštaji u fazama merenja ostvarenja i projektovanja rezultata, poređenja stvarnih i planiranih troškova, učinaka i rezultata i inepretacije informacija u cilju pružanja pomoći menadžmentu u procesu vođenja preduzeća. Predmet obračuna i izveštavanja računovodstva odgovornosti su odgovarajuća područja odgovornosti, i to: centri standardnih troškova, centri budžetiranih rashoda i područja odgovornosti za prihode, ali i profitni i investicioni centri.

Odgovarajući izveštaji po navedenim područjima odgovornosti predstavljaju izuzetno važan plansko-kontrolni instrument menadžment strukture i zato je upravljanje preduzećem nezamislivo bez adekvatne podrške računovodstva odgovornosti. Njegova informaciona snaga zavisi od informacionih zahteva menadžmenta, ali i od adekvatnog organizaciono-knjigovodstvenog ustrojstva. Za proces ustrojstva bitno je naglasiti da računovodstvo odgovornosti nije neki novi institucionalni deo računovodstva, poput finansijskog računovodstva ili računovodstva troškova. Reč je o sastavnom segmentu upravljačkog računovodstva, odnosno obračuna troškova i učinaka, u jednom užem pristupu posmatranja. Otuda svi aspekti organizacionog strukturiranja obračuna troškova u domenu kontnog plana odnose se i na računovodstvo odgovornosti, naravno uz uvažavanje njegovih specifičnosti.

3.2.3. Strategijsko upravljačko računovodstvo kao novi informacioni izvor menadžmenta

Intenzivne promene modernog proizvodnog i konkurentskog okruženja uslovile su dalji razvoj klasičnog upravljačkog računovodstva. Novi koncept upravljačkog računovodstva treba da odgovori rastućim informacionim potrebama menadžmenta, u vezi sa tržištima na kojima preduzeće nastupa, iznosu i strukturi troškova konkurenata i konkurentskoj poziciji preduzeća. U literaturi novi koncept je poznat pod imenom strategijsko upravljačko računovodstvo. Ono mora biti na adekvatan način organizaciono uređeno tj. strukturirano, kako bi obezbedilo kvalitetnu računovodstveno-informacionu bazu podataka i upravljački obračun usmeren ka top menadžmentu preduzeća.

Pretpostavka uspešnog organizovanja i funkcionisanja strategijskog upravljačkog računovodstva je prihvatanje činjenice da se ono po proceduri, metodologiji i instrumentima analize i kontrole ne razlikuje od tradicionalnog upravljačkog računovodstva. Razlikuje se po svojoj eksternoj orijentaciji i pružanju pomoći preduzeću u proceni konkurentskog položaja u odnosu na ostale učesnike u okruženju, prikupljanjem podataka o troškovima, cenama, obimu prodaje, tržišnom učešću i novčanim tokovima konkurenata. (Janjić, 2006., s. 117). Iako je eksterno orjentisano ne sme zanemariti interne procese, jer samo njihovim integrisanjem ono može prižiti informacije za strategijsko upravljanje. Prema tome, pored obračuna troškova, prihoda i rezultata, predmet strategijskog upravljačkog računovodstva su i svi oni elementi koji se odnose na izbor, kreiranje, primenu i promenu konkurentске strategije.

Nepostojanje jedinstvenog stava u literaturi u vezi sa tim šta se zapravo podrazumeva, odnosno šta obuhvata strategijsko upravljačko računovodstvo, u velikoj meri komplikuje i sam process njegovog organizacionog ustrojstva i implementacije. Radi se o izuzetno složenom i obimnom pitanju, koje prevazilazi okvire ovog rada. Njegovo isticanje učinjeno je sa ciljem otvaranja jedne nove dimenzije, novog aspekta organizovanja i funkcionisanja obračuna troškova u savremenim uslovima.

3.3. Uticaj specifičnosti preduzeća na kontni plan računovodstva troškova

Druga grupa, veoma brojnih faktora koji utiču na kreiranje kontnog plana odnosi se na specifičnosti i karakteristike preduzeća.

D) Izgled kontnog plana računovodstva troškova direktno determinišu **vrsta, veličina i organizaciona struktura preduzeća**. Na primer, kod proizvodnih preduzeća primaran je izbor računa za praćenje troškova i obračun proizvodnje. Međutim, neće biti izabrani isti računi za praćenje proizvodnje preduzeća iz oblasti mašinske i preduzeća hemijske industrije. Različita tehnologija proizvodnje će se odraziti na izbor računa koje treba otvoriti u kl. 9.

Takođe, veća preduzeća, sa brojnim, razuđenim i dislociranim organizacionim celinama (preduzeće može biti locirano na jednom mestu, u sedištu, a može imati dislocirane pogone i filijale) mogu imati dublje raščlanjene osnovne trocifrene račune, tj. razuđeniju kl. 9. To ne mora biti pravilo, kao što ne mora da znači će mala preduzeća imati manji broj računa u kontnom planu. Može se desiti da malo preduzeće proizvodi veliki broj proizvoda kroz relativno veći broj faza (veći broj računa mesta troškova osnovne delatnosti, nosilaca troškova i računa gotovih proizvoda), što će usloviti razgranatiji kontni plan računovodstva troškova.

Treba istaći i to, da se ukupna aktivnost preduzeća može segmentirati na različite načine, tako da se može govoriti o različitim modelima organizacionog strukturiranja preduzeća. U osnovne modele organizacionog strukturiranja spadaju funkcionalni i divizionarni model. Postoje i izvedeni modeli i to: model hibridnog strukturiranja, matični model i model kombinovane decentralizovane organizacione strukture. Opredeljenje za bilo koji od navedenih modela naći će odraza u koncipiranju kontnog plana računovodstva troškova. Možda je najzanimljiviji, sa stanovišta primene u praksi, divizionarni model. Suština ovog, izuzetno fleksibilnog i adaptibilnog, modela je u podeli ukupne aktivnosti preduzeća na posebne organizacione jedinice (divizije) u okviru kojih se zatim organizuju posebne funkcionalne aktivnosti i to: proizvodnja, tehničko upravljanje, nabavka i prodaja, računovodstvo i finansije i dr. Shodno tome, u kontnom planu računovodstva troškova neophodno je predvideti posebne račune (posebnim simbolima obeležene) za svaku od divizija. Moguće je da u divizijama postoje identična MT, npr. tehničko održavanje, radionica ili

osnovna proizvodna MT. Pri koncipiranju odgovarajućih računa za navedena MT treba voditi računa da se posebnim oznakama obeleže, radi razlikovanja, MT (sa istim nazivom) organizovana u okviru različitih divizija.

II) Sva preduzeća se prema **predmetu poslovanja** razvrstavaju na preduzeća: primarne, sekundarne i tercijalne delatnosti. Svako pojedinačno preduzeće može imati više različitih vrsta delatnosti i više različitih poslovnih aktivnosti – funkcija u svom poslovanju. Prema jednom pristupu segmentiranju poslovnih aktivnosti preduzeća razlikuju se dva osnovna područja aktivnosti, i to: proizvodna i neproizvodna. Proizvodna delatnost može biti sistematizovana na tri uže celine, i to: osnovnu, sporednu i pomoćnu. Neproizvodne aktivnosti mogu obuhvatati istraživanje i razvoj, nabavku, marketing i prodaju, upravu i administraciju, finansije i računovodstvo, tehničko upravljanje i pripremu proizvodnje, u jednom širem pristupu. Neke od ovih aktivnosti mogu biti svrstane u proizvodnu delatnost (tehničko upravljanje, istraživanje i razvoj, priprema proizvodnje i dr.), a neke mogu biti grupisane u jednu jedinstvenu funkciju (finansije i računovodstvo i uprava sa administracijom). Način na koji preduzeće organizuje i sistematizuje svoju poslovnu aktivnost, u kontekstu prethodno izloženog, direktno utiče na oblikovanje kontnog plana računovodstva troškova, posebno u domenu računa mesta troškova prethodne, osnovne i neproizvodnih delatnosti (grupa 92, 93 i 94).

III) U zavisnosti od postojećeg **tipa proizvodnje** (masovna, pojedinačna ili serijska proizvodnja) konkretno preduzeće će izvršiti izbor računa mesta i nosilaca troškova. Problem može nastati u slučaju kada se u jednom preduzeću organizuje proizvodnja koja ima masovni karakter ali i ona koja ima pojedinačni karakter. S obzirom na to da određenom tipu proizvodnje odgovara konkretna metoda kalkulacije (u uslovima masovne proizvodnje primenjuje se divizionu kalkulacija, a u uslovima pojedinačne proizvodnje dodatna kalkulacija), koncipiranje kontnog plana nije samo računski već i izuzetno složen organizacioni problem. Specifičnost masovne proizvodnje je da se svi proizvodi u okviru mase izrađuju istovremeno, u jedinstvenom proizvodnom procesu. Prema tome, ne postoji mogućnost da se u procesu proizvodnje odnosni proizvodi podvoje i njihovi troškovi posebno prate, te se troškovi mase proizvoda obuhvataju preko jedinstvenog konta NT. (Malnić, 2001., s. 91). U slučaju kada masovna proizvodnja ima fazni karakter, za svaku fazu biće predviđen poseban račun MT. Najvažnija karakteristika pojedinačne proizvodnje je proizvodnja po individualnim nalogima, što zahteva da se za svaki radni nalog (svaka porudžbina dovodi do otvaranja posebnog radnog

naloga) posebno prate troškovi. To znači da će biti onoliko računa NT koliko ima radnih naloga. Postojeći tip proizvodnje može ostvariti i indirektan uticaj na koncipiranje kl. 9. U uslovima postojanja masovne proizvodnje najbolje je opredeliti se za sistem obračuna po standardnim troškovima, koji nije moguće primeniti u uslovima serijske proizvodnje, a koji sa svoje strane direktno determiniše izgled kl. 9.

IV) Pri koncipiranju kontnog plana računovodstva troškova treba voditi računa o **stepenu tehničke opremljenosti i stručnoj osposobljenosti kadrova u knjigovodstvu**. U principu, relativno viši nivo tehničke opremljenosti, kao i viši nivo obučenosti kadrova u internom obračunu dopušta i omogućava razudjeniji kontni plan.⁴ Generalno, ova dva faktora utiču na koncipiranje kontnog plana u sadejstvu sa ostalim faktorima, a naročito sa veličinom preduzeća.

4. Kontni okvir kao izvor i kontni plan računovodstva troškova kao osnova za praktičnu primenu

Kontni okvir (plan) računovodstva troškova smešten je u okviru kl. 9. Upotrebu navedene klase direktno regulišu članovi 65. do 75. Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, Službeni glasnik RS br. 114/2006 (u daljem tekstu: Pravilnik), usvojenog na osnovu Zakona. Osim Zakonom, računovodstvo troškova regulisano je i odredbama MRS/MSFI, i to sa MRS 2 – Zalihe, ali od posebnog značaja su i MRS 11 - Ugovori o izgradnji, MRS 14 – Izveštavanje po segmentima i MSFI 8 – Poslovni (operativni) segment i drugi.

Preduzeća koja se bave proizvodnjom moraju obavezno da koriste račune kl. 9. Tu obavezu imaju i preduzeća koja se bave pružanjem usluga (obavezan račun 980 - Troškovi prodatih proizvoda i usluga).(Petrović, et al., s. 1225). Prema članu 65. Pravilnika proizvodna preduzeća i zadruge obavezno vode osnovne račune 900, 902, grupe računa 95 i 96 i račune 980, 982 i 983. Ostale

⁴ Pod tehničkom opremljenošću sredstvima u računovodstvu se podrazumeva nivo zastupljenosti odgovarajućih tehničkih sredstava (mašina i opreme) koja se koriste u obavljanju računovodstvenih poslova. Pod adekvatnom kadrovskom strukturom podrazumeva se ciljevima i zadacima računovodstvene funkcije primeren broj zaposlenih radnika u računovodstvu na odgovarajućim radnim mestima sa odgovarajućim kvalifikacijama i iskustvom.

račune predviđene kl. 9, preduzeća mogu da vode u skladu sa svojim potrebama i načinom obračuna troškova. Trgovinska preduzeća nisu obavezna da vode računovodstvo troškova. Raščlanjavanje kl. 9 na račune izvršeno je po procesnom (funkcionalnom) principu i to po sledećem redosledu:

- 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
- 94 – Računi mesta troškova uprave, prodaje i sličnih aktivnosti
- 95 – Nosioci troškova
- 96 – Gotovi proizvodi
- 97 – Slobodna grupa
- 98 – Rashodi i prihodi
- 99 – Računi dobitka, gubitka i zaključka

Razmatranje kontnog okvira računovodstva troškova i mogućih pristupa raščlanjavanju, tj. strukturiranju računa biće dopunjeno odgovarajućim praktičnim primerom. Naime, primer podrazumeva ne samo sagledavanje odnosa propisanog i individualnog kontnog plana već obuhvata i **komparativnu analizu uticaja determinišućih faktora na kreiranje analitičkog kontnog plana**. Cilj je pokazati strukturu kl. 9 dva različita preduzeća sa akcentom na uticaj specifičnih faktora: vrste, veličine i organizacione strukture preduzeća, lokacije centrale i pogona i načina organizovanja obračuna troškova, na kreiranje kontnog plana (kontni planovi neće biti prikazani u celosti, već će pažnja biti usmerena na tipične kontne grupe). Primer obuhvata dva preduzeća, i to:

„**Preduzeće A**“ je industrijsko preduzeće za proizvodnju kablova, spada u grupu velikih pravnih lica, ima razgranatu i složenu organizacionu strukturu i ima dva dislocirana pogona. Specifičnost računovodstva troškova navedenog preduzeća je da ne vodi račune mesta troškova (grupe 92, 93 i 94), tako da se nastali troškovi po preuzimanju na kl. 9, automatski prenose na račune nosilaca troškova i troškove perioda a zatim i na račune gotovih proizvoda. Preuzimanje troškova i prihoda na kl. 9 vrši se tek na kraju obračunskog perioda.

„**Preduzeće B**“ je preduzeće iz oblasti hemijske industrije, spada u grupu malih pravnih lica, ima jednostavnu organizacionu strukturu (locirano je na jednom mestu), ali složen višefazni proizvodni proces. Za razliku od prvog

preduzeća, vodi evidenciju u okviru obračuna troškova i na računima mesta troškova.

Uvažavajući gore navedeno i sve faktore koji utiču na izradu kontnog plana računovodstva troškova, sastavljač – organizator računovodstvene funkcije treba da realizuje aktivnost koncipiranja po unapred određenom redosledu. U ovom radu to će biti učinjeno prema redosledu grupa kl. 9.

Na prvom mestu su **Računi odnosa sa finansijskim knjigovodstvom – grupa 90** koja obuhvata sledeće propisane račune: *900 - Preuzimanje zaliha, 901 - Preuzimanje nabavke materijala i robe, 902 - Preuzimanje troškova i 903 - Preuzimanje prihoda*. Analiza u navedenim preduzećima pokazuje sledeću strukturu grupe 90:

Pregled br. 1 - Računi grupa 90 (900, 902 i 903)

Preduzeće A	Preduzeće B
<u>900 – Račun za preuzimanje zaliha</u> <u>902 – Račun za preuzimanje troškova</u> 90201 – Rač. za preuz. troš. – Uprava, komercijala i prodaja 90202 – Rač. za preuz. troš. – Pogon jaka struja 90203 – Rač. za preuz. troš. – Pogon telekomunikacije 90204 – Rač. za preuz. troš. – Pogon – oprema 90205 – Rač. za preuz. troš. – Istureni pogon A 90206 – Rač. za preuz. troš. – Istureni pogon B <u>903 – Račun za preuzimanje prihoda</u>	900 – Račun za preuzimanje zaliha <u>902 – Račun za preuzimanje troškova</u> 902001 – Rač. za preuz. troš. po vrsti za proizvod. celine 902100 – Rač. za preuz. troš. materijala i energije 902200 – Rač. za preuz. troš. zarada 902300 – Rač. za preuz. troš. proizvodnih usluga 902400 – Rač. za preuz. troš. amortizacije 902500 – Rač. za preuz. nematerijalnih troškova 902600 – Rač. za preuz. ostalih troškova <u>90300 – Preuzeti prihodi od prodaje proizvoda i usluga</u>

Veličina i razgranatija organizaciona struktura preduzeća „A“, kao i postojanje dislociranih organizacionih jedinica usloveli su postojanje većeg broja računa ali i njihovo dublje raščlanjavanje u okviru grupe 90, konkretno na primeru sintetičkog konta 902 – Rač. za preuzimanje troškova. Naime, svaki od navedenih petocifrenih računa grupe 902, preduzeća „A“ biće predmet dubljeg raščlanjavanja, dodavanjem još po jedne cifre na kraju, a prema prirodnim vrstama troškova, mada je moguće primeniti kao kriterijum za raščlanjavanje i bilansni tretman preuzetih troškova, odnosno podelu troškova prema tome da li ulaze u cenu koštanja ili ne. Raščlanjavanje prema vrstama troškova primenjeno je kod preduzeća B, ali pri osnovnom raščlanjavanju računa 902, što je

posledica manje veličine preduzeća i jednostavnije organizacione strukture u kojoj nema dislociranih jedinica. Račun 901, čije korišćenje nije obavezno, nije prisutan u navedenim kontnim planovima, dok račun 903 jeste. Naime, iako nije obavezan, indirektno postaje, jer primena MRS zahteva obavezno iskazivanje ostvarenih prihoda i u kl. 9. i to kada se rezultati utvrđuju na nivou užih organizacionih celina – profitnih centara, prodajnih regiona ili ako se rezultat utvrđuje na nivou preduzeća na osnovu metoda troškova prodatih učinaka.

Slede računi grupe **91 - Materijal i roba** koji obezbeđuju obuhvatanje zaliha materijala, robe, proizvoda i robe u prodavnicama proizvođača i to u slučaju kada se evidencija o stanju, nabavci, trošenju i prodaji tih zaliha vodi na računima ove grupe u okviru posebnog računovodstva troškova. Kada se ista evidencija vodi u finansijskom knjigovodstvu na računima grupa 10 i 13, na računima grupe 91 ne vrše se knjiženja i tada se ovi računi označavaju kao mirujući računi. Grupa 91 kontnog okvira sadrži sledeće osnovne račune: *910 – Materijal, 911 – Roba i 912 – Proizvodi i roba u prodavnicama proizvođača*. Navedena preduzeća koriste samo račun 912, sa odgovarajućom analitikom kako bi se omogućilo obuhvatanje ukalkulisane razlike u ceni i poreza na promet.

Centralno mesto u izradi analitičkog kontnog plana zauzima izbor i određivanje računa za:

- knjigovodstveno obuhvatanje troškova po mestima troškova (MT) u okviru predviđenih kontnih grupa *92 – Mesta troškova nabavke, tehničke uprave i pomoćnih delatnosti; 93 – Glavna proizvodna mesta troškova i 94 – Mesta troškova uprave i prodaje*.
- knjigovodstveno obuhvatanje troškova po *nosiocima troškova* (NT) u okviru kontne grupe 95 i
- knjigovodstveno obuhvatanje i praćenje vrednosti *gotovih proizvoda* (GP) u okviru kontne grupe 96.

Upotreba računa **grupe 92, 93 i 94** prema Pravilniku nije obavezna, tako da preduzeće „A“ ne obuhvata troškove u kl. 9 preko računa MT, pa računi ovih grupa, u analitičkom kontnom planu računovodstva troškova, nisu aktivni i nisu predmet daljeg raščlanjavanja. Međutim, MRS 2 - Zalihe, propisujući sadržaj cene koštanja za vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na dan bilansa na indirektan način propisuje obaveznost korišćenja ovih računa. Uvažavajući navedenu odredbu preduzeće „B“ je strukturiralo navedene grupe na sledeći način:

Pregled br. 2 - Računi grupa 92, 93 i 94

Preduzeće B
<u>Grupa 92 – MT prethodne delatnosti</u>
921 – Razvoj proizvoda
922 – Kvalitet proizvoda
923 – Projektovanje
924 – Održavanje
925 – Tehnička priprema
926 – Nabavka i logistika
<u>Grupa 93 – Računi glavnih proizvodnih MT</u>
<u>Grupa 94 – MT neproizvodne delatnosti</u>
940001 – Direkcija
940002 – Bezbednost i protokol
940003 – Ekonomsko-finansijski poslovi
940004 – Kadrovski poslovi
940005 – Informatika
940006 – Marketing i prodaja

Preduzeće „B“ obuhvata troškove preko računa MT, a upravo vrsta i predmet njegove delatnosti direktno utiču na koncipiranje gore navedenih grupa MT. Uprava preduzeća „B“ shvata značaj obračuna troškova po MT, pre svega alokacije primarnih troškova na MT koja uslovljavaju njihov nastanak (MT izazivači troškova); identifikovanja MT koja su davaoci usluga a koja primaoci usluga a zatim i utvrđivanja sekundarnih, pa i ukupnih troškova; prenosa ukupnih troškova na MT osnovne delatnosti i konačnog obračuna proizvodnje. Svakako, takav tretman obračuna troškova uslovio je i koncipiranje grupa 92, 93 i 94 (u primeru su date grupe 92 i 94).

Raščlanjavanje grupe 92 vrši se u dva kruga: prvi krug podrazumeva određivanje računa mesta troškova, a drugi krug podrazumeva raščlanjavanje računa mesta troškova, kako bi se obezbedila što veća preciznost u raspodeli troškova. Pri daljem raščlanjavanju trocifrenih računa grupe 92 uvažava se kao kriterijum podela poslovnih rashoda, po prirodnim vrstama troškova, prihvaćenim u zvaničnom kontnom okviru za finansijsko knjigovodstvo u okviru kl. 5, što omogućava automatsku kontrolu preuzimanja troškova sa kl. 5 (grupe 50 – 55) i alociranja na mesta troškova u kl. 9 (grupe 92, 93, 94 i 95). Specifična je grupa 94 jer omogućava obuhvatanje troškova koji se mogu izuzetno uključiti u cenu koštanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda samo kod preduzeća koja imaju duži proizvodni ciklus ili sezonsku prodaju. U

svim ostalim slučajevima ovi troškovi predstavljaju troškove perioda. Imajući to u vidu, preduzeće „B“ je na adekvatan način strukturiralo račune ove grupe.

Računi grupe **95 - Nosioci troškova** omogućavaju evidentiranje nosilaca troškova (proizvodnja) na računima 950 do 957 i poluproizvoda sopstvene izrade u skladištu po ceni koštanja (račun 958). Evidentiranje ovih sredstava može se vršiti i po planskim cenama pa je u ovoj grupi predviđen račun 959 - Odstupanja u troškovima nosilaca troškova. Analitičko raščlanjavanje odabranih osnovnih trocifrenih konta za knjigovodstveno obuhvatanje i praćenje troškova po nosiocima troškova moguće je izvršiti na različite načine. U tom smislu moguće je, primera radi, prvo odabrana trocifrena konta NT od 950 - 957 iskoristiti za označavanje vrsta proizvoda: 950 - NT Proizvod br. 1; 951 - NT Proizvod br. 2 itd, ili za označavanje broja pogona - proizvodnog odeljenja: 950 - NT Proizvodnog pogona (odeljenja) br. 1; 951 - NT Proizvodnog odeljenja br. 2 itd, a potom izvršiti dalje raščlanjavanje po vrstama proizvoda, sa jednom ili dve dodatne cifre (šifre), na primer: 95000 - NT Pogona I - Proizvod br. 1; 95001 - NT Pogona I - Proizvod br. 2, itd.

Međutim, moguće je i dalje raščlanjavanje troškova po proizvodima, naročito u vezi sa realokacijom troškova sa glavnih MT iz osnovne delatnosti - grupe 93, na nosioce troškova u grupi 95, i to dodavanjem još jedne cifre prethodno utvrđenom broju konta, za praćenje troškova po izabranim vrstama po proizvodima i pogonima, na primer:

950000 - NT Pogona I - Direktni troškovi proizvodnje proizvoda br. 1

950001 - NT Pogona I - Opšti troškovi proizvodnje proizvoda br. 1, itd.

Dalje raščlanjavanje je moguće sve do potencijalno mogućeg proizvoda br. 100 u okviru potencijalno mogućih osam pogona (950-957). Nešto detaljnije raščlanjeni troškovi proizvodnje bi se mogli iskazati analitičkim kontnim planom za grupu 95 na sledeći način:

950000 - NT Pogona I - Troškovi direktnog materijala izrade proizvoda br. 1,

950001 - NT Pogona I - Ostali direktni troškovi proizvodnje proizvoda br. 1,

950002 - NT Pogona I - Opšti troškovi proizvodnje proizvoda br. 1, itd.

Ukoliko bi se u obzir uzeli direktni i opšti troškovi po proizvodima i pogonima, moglo bi se izvršiti još detaljnije raščlanjavanje, na primer:

950000 - NT Pogona I - Troškovi direktnog materijala proizvoda br. 1,

950001 - NT Pogona I - Troškovi bruto zarada izrade proizvoda br. 1,

950002 - NT Pogona I - Ostali direktni troškovi proizvodnje proizvoda br. 1,

950003 - NT Pogona I - Opšti varijabilni troškovi proizvodnje proizvoda br. 1,
950004 - NT Pogona I - Opšti fiksni troškovi proizvodnje proizvoda br. 1 itd.,
sve do potencijalno mogućeg proizvoda br. 100 (konta 95099) u okviru
potencijalno mogućih osam pogona (osnovna konta 950 - 957).(Malnić, 2008.,
s. 360).

U grupi **96 - Gotovi proizvodi** javljaju se sintetički računi od 960 do 968
za iskazivanje gotovih proizvoda po ceni koštanja (Pravilnik, član 72, stav 3).
Analitičko raščlanjavanje kontne grupe 96 - Gotovi proizvodi, može se izvršiti
analogno raščlanjavanju grupe 95 NT. Nakon navođenja mogućih rešenja za
grupe 95 i 96 može se prikazati struktura navedenih grupa u preduzećima „A“ i
„B“.

Pregled br. 3 – Računi grupa 95 i 96

Preduzeće A	Preduzeće B
<p><u>950 – Nosioci troškova</u> 95001–NT–materijal izrade – Uprava, komercijala i prodaja 95002 – NT – materijal izrade – Pogon jaka struja 95003 – NT – materijal izrade – Pogon telekomunikacije 95004 – NT – materijal izrade – Pogon oprema 95005 – NT – materijal izrade – Istureni pogon A 95006 – NT – materijal izrade – Istureni pogon B <i>Za prenošenje ostalog materijala izrade Uprave, komercijale i prodaje na nosioce troškova koristi se račun 950 11; ostalog materijala izrade Pogona – jaka struja na nosioce troškova račun 950 12; i tako redom, sve do 950 16.</i></p> <p><u>960 – Gotovi proizvodi</u> 960001 – GP – materijal izrade – Uprava, komercijala i prodaja 960002 – GP – materijal izrade – Pogon jaka struja 960003 – GP – materijal izrade – Pogon telekomunikacije 960004-GP – materijal izrade – Pogon oprema 960005-GP – materijal izrade – Istureni pogon A 960006-GP – materijal izrade – Istureni pogon B</p>	<p><u>950 – Nosioci troškova</u> 950001 – NT-prenos troškova učinaka-osnovni proizvod 957001 – Proizvodnja u toku 957002 – Proizvodnja u toku – zamena škarta 958000 – Poluproizvodi sopstvene proizvodnje- ručna obr. 958000 – Poluproizvodi sopstvene proizvodnje 959001 – Odstupanja od troškova nedovršene proizvodnje</p> <p><u>960001 – Gotovi proizvodi</u> 960002 – Gotovi proizvodi – centar 960003 – Gotovi proizvodi – prodavnica 960004 – Gotovi proizvodi 961001 – Roba na putu 969001 – Odstupanja u troškovima gotovih proizvoda</p>

Specifičnost organizacije obračuna troškova preduzeća „A“, pre svega to da ne vodi račune MT uslovlila je koncipiranje grupa 95 i 96 i to na način da se one raščlanjavaju tako da omoguće preuzimanje primarnih troškova po vrstama. Obratna je situacija kod preduzeća „B“, jer se na račune NT i GP prenose troškovi sa glavnih proizvodnih MT. Jednostavna struktura proizvodnog asortimana, takođe je imala odraza na koncipiranje kl. 9, što postaje očigledno posmatranjem vertikalne dimenzije (mala dubina) grupa 95 i 96.

Na računima grupe **97 - Slobodna grupa** preduzeća mogu otvarati posebne osnovne račune prema sopstvenim potrebama, na primer: račun 970 – Prodaja materijala, koji može da zameni račun kupaca, koji bi, da se materijal vodi u finansijskom knjigovodstvu, bio proturačun u stavu za knjiženje njegove prodaje. Takođe, konta ove grupe moguće je iskoristiti za knjigovodstveno obuhvatanje i praćenje troškova gotovih proizvoda na nivou pune (komercijalne) cene koštanja učinaka ili za druge svrhe. Preduzeća „A“ i „B“ ne koriste račune ove grupe.

U okviru računa grupe **98 - Rashodi i prihodi** predviđeni su sledeći računi: 980 – Troškovi prodatih proizvoda, 981 – Nabavna vrednost prodate robe, 982 – Troškovi perioda, 983 – Otpisi, manjkovi i viškovi, 985 – Slobodna grupa, 986 – Prihodi po osnovu proizvoda i usluga, 987 – Prihodi po osnovu robe, 988 – Slobodan račun i 989 – Drugi prihodi.

Grupa računa **99 - Dobitak, gubitak i zaključak** obuhvata sledeće trocifrene račune: 990 – Poslovni dobitak i gubitak, 991 – Gubitak i dobitak po osnovu prodaje materijala, 992 – Manjkovi materijala i robe, 993 – Otpisi materijala i robe, 994 – Viškovi materijala i robe i 999 – Zaključak obračuna troškova i učinaka. Računi grupa 98 i 99 neće biti predmet detaljnijeg razmatranja, budući da se njihovo koncipiranje kod oba preduzeća u najvećoj meri podudara sa gore navedenim.

Sva učinjena razmatranja i ilustracije koncipiranja individualnog analitičkog kontnog plana kl. 9, primerena su manje više sistemu obračuna po stvarnim troškovima proizvodnje i ukupnim troškovima poslovanja. Međutim, u uslovima korišćenja sistema obračuna po standardnim troškovima i Direct Costing - sistema obračuna po varijabilnim (stvarnim ili standardnim) troškovima, o čemu je već bilo reči, neophodno je dodati nova analitička konta (prethodno prikazane mogućnosti koncipiranja analitičkog kontnog plana za kontne grupe 92, 93, 94, 95, 96 i 97, takođe mogu ostati kao osnova za dalje raščlanjavanje), odnosno grupe konta u skladu sa zahtevima ovih sistema obračuna.

Takođe, savremena praksa ukazuje na još jedan aktuelan momenat pri koncipiranju individualnog, analitičkog kontnog plana računovodstva troškova preduzeća. Reč je o sve većoj primeni savremenih elektronskih sredstava za obradu podataka. U takvim uslovima i kontni okvir i kontni plan imaju nešto drugačiju ulogu. Naime, analitički kontni plan ne samo pogonskog već i finansijskog knjigovodstva, se, kao komponenta računovodstvenog informacionog sistema, unosi i memoriše u kompjuteru. Aplikativni programi obezbeđuju postupke uzimanja i kombinovanja podataka iz knjigovodstva pomoću kontnog plana. Prema tome, oblikovanje individualnih analitičkih kontnih planova i uopšte organizacije računovodstva u uslovima primene kompjutera, je znatno složeniji proces.

Zaključak

Polaznu osnovu za sastavljanje analitičkog kontnog plana računovodstva troškova čini propisani kontni okvir (kl. 9) za određenu skupinu pravnih lica. Sastavljači analitičkog kontnog plana moraju respektovati data rešenja u propisanom kontnom okviru u pogledu šifre, naziva i sadržine konta. To praktično znači da se u individualnom kontnom planu ne mogu naći osnovna - trocifrena konta koja nisu predviđena kontnim okvirom. Međutim, analitički kontni plan ne mora da sadrži sva propisana trocifrena konta iz propisanog kontnog okvira, već samo ona konta za kojima postoji potreba u preduzeću, za praćenje internih tokova vrednosti. U skladu sa specifičnostima poslovanja konkretnog preduzeća i ciljnim podacima koji se žele dobiti, treba izvršiti selektiranje konta iz propisanog kontnog okvira, kao i njihovo dalje raščlanjavanje i sistematizovanje u okviru propisanih šifara.

Na kraju, treba istaći da izrada analitičkog kontnog plana računovodstva troškova svakog preduzeća, predstavlja kreativan, stručan i odgovoran posao. To je najvažniji posao pri organizacionom ustrojstvu računovodstva troškova, računovodstva, računovodstvenog informacionog sistema i uopšte, informacionog sistema preduzeća. U prilog tome govore činjenice: 1) da su konta osnovni elementi kontnog plana, primarni nosioci podataka ukupnog računovodstveno-informacionog sistema, da postoji mogućnost otvaranja velikog broja različitih računa, a da je izbor propisanih i dublje raščlanjavanje računa suština procesa koncipiranja kontnog plana; i 2) da knjigovodstvena (računska) osnova obračuna troškova i učinaka determiniše snagu informaci-

onog podsistema upravljačkog računovodstva. Uostalom, informaciona zavisnost menadžmenta od računovodstvene funkcije je upravo u ovom delu najviše izražena.

Reference

1. Jablan-Stefanović, R., *Interni obračun, 2006.*, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd
2. Jablan-Stefanović, R., „Kreiranje horizontalne i vertikalne dimenzije kontnog plana računovodstva troškova“, *Računovodstvo br. 3-4/06.*, 2006., Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd
3. Jablan-Stefanović, R., *Principi ustrojstva kontnih planova, 1989.*, Savez računovodstvenih i finansijskih radnika Srbije, Beograd
4. Janjić, V., „Strategijsko upravljačko računovodstvo i balansna karta rezultata“, *Ekonomski horizonti br. 1-2, 2006.*, Ekonomski fakultet u Kragujevcu, Kragujevac
5. Malinić, S., *Upravljačko računovodstvo, 2008.*, Ekonomski fakultet u Kragujevcu, Kragujevac
6. Malinić, S., *Kontni plan i finansijski izveštaji, 2008.*, Ekonomski fakultet u Kragujevcu, Kragujevac
7. Malinić, S., *Upravljačko računovodstvo i obračun troškova i učinaka, 2006.*, Ekonomski fakultet u Kragujevcu, Kragujevac
8. Malinić, S., *Organizacija računovodstva, 2001.*, Ekonomski fakultet u Kragujevcu, Kragujevac
9. Petrović Z., Vićentijević K., *Priručnik za primenu kontnog okvira za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, 2006.*, Informativno poslovni centar, Beograd
10. Stevanović, N., Malinić, D., Milićević, V., *Upravljačko računovodstvo, 2007.*, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd
11. *Primena kontnog okvira u skladu sa MRS/MSFI, 2006.*, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd
12. *Pravilnik o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, Službeni glasnik Republike Srbije br. 114/2006*
13. *Zakon o računovodstvu i reviziji, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 46/2006.*