

POGONSKO KNJIGOVODSTVO – načelna diskusija

- obračun cene koštanja po stvarnim troškovima u pojedinačnoj i serijskoj proizvodnji -

I. Način knjiženja troškova na računima knjigovodstva troškova i učinaka zavisi pre svega od načina odvijanja proizvodnog procesa. Prema načinu odvijanja proizvodnog procesa možemo razlikovati dva osnovna vida proizvodnje:

- pojedinačnu i serijsku proizvodnju i
- masovnu proizvodnju.

Kod pojedinačne i serijske proizvodnje stvarni troškovi se mogu pratiti po radnim nalogima. Knjiženje radnih naloga se može vršiti direktnim zaduženjem računa nosilaca troškova, gde svaki nalog poprima ulogu analitičkog računa. Kod ovog vida proizvodnje troškovi se prate po grupama proizvoda, da bi se prilikom utvrđivanja cene koštanja proizvoda primenjivala dodatna i divizionna kalkulacija. Dodatna kalkulacija sastoji se u tome što se direktnim troškovima svake serije dodaju, na bazi nekog ključa za raspodelu, opšti troškovi. Kada se na ovaj način utvrde ukupni troškovi serije, odnosno radnog naloga, sprovodi se postupak divizionne kalkulacije - njihovim deljenjem sa brojem proizvoda u seriji. Tako se dobija cena koštanja pojedinačnog proizvoda. U pojedinačnoj proizvodnji, gde se za svaki proizvod otvara poseban radni nalog, cena koštanja se utvrđuje samo po dodatnoj kalkulaciji. Kod masovne proizvodnje potrebno je utvrditi ukupne troškove obračunskog perioda za određeni proizvod ili masu proizvoda, pri čemu se troškovi najpre obuhvataju preko računa mesta troškova a zatim se prenose na račune nosilaca troškova.

II. Isto tako, način knjiženja u knjigovodstvu troškova i učinaka zavisi od toga da li je to knjigovodstvo koncipirano po užoj ili po široj varijanti

a) Uža varijanta

Postoji obaveza vođenja računa **900** - Račun za preuzimanje zaliha, **902** - Račun za preuzimanje troškova, **95** - Nosioci troškova, **96** - Gotovi proizvodi, **980** - Troškovi prodatih proizvoda i usluga, **982** - Troškovi perioda i **983** - Otpisi, manjkovi i viškovi troškova učinaka.

*) (Proizvodna preduzeća koja pored svojih proizvoda vrše i prodaju robe, vode i račun **912** - Proizvodi i roba u prodavnicama proizvođača).

U ovom slučaju se troškovi obuhvaćeni na računima klase **5** posredstvom računa grupe **90** prenose direktno na nosioce troškova na grupi **95** a sa te grupe na račune grupe **96**-Gotovi proizvodi. Ovo je najjednostavnija varijanta vođenja knjigovodstva troškova i učinaka.

Pored toga preduzeća mogu da odluče da u okviru klase **9**, na račun **910** - Materijal, vode evidenciju o stanju, nabavci i trošenju zaliha materijala.

b) Šira varijanta

Druga varijanta sprovodi se tako što se troškovi sa klase **5** preko računa grupe **90** raspoređuju na račune mesta troškova u okviru grupa **92**, **93** i **94**, sa računa mesta troškova na račune nosilaca troškova grupe **95** a sa te grupe na račune grupe **96** - Gotovi proizvodi.

Pored toga, preduzeća koja odluče da utvrđuju poslovni rezultat za pojedine proizvode, odnosno za pojedine organizacione delove, knjiženja vrše na računima grupe **98** - Poslovni rashodi i prihodi.

III. U primeru obračuna cene koštanja učinaka po stvarnim troškovima polazimo od sledećih pretpostavki:

- proizvodni proces je serijskog karaktera, odnosno grupe proizvoda se vezuju za pojedinačne radne naloge
- nabavka i utrošak materijala iskazuju se u finansijskom knjigovodstvu
- utrošak materijala obračunava se po ponderisanoj prosečnoj ceni
- magacin gotovih proizvoda se zadužuje po planskim cenama koje su identične u celom obračunskom periodu

IV. Prva faza knjiženja predstavlja obuhvatanje primarnih troškova za preduzeće u celini na računima klase **5** - Rashodi.

Utrošeni materijal za reprodukciju direktno se raspoređuje na račune nosilaca troškova na osnovu trebovanja materijala. Postupak knjiženja trebovanja direktnog materijala izrade je sledeći:

511 D / 101 P
9500 ANAL_RN D / 902 P

Troškovi zarada radnika angazovanih na izradi učinaka mogu se kao direktni troškovi na isti način odmah vezati za odgovarajuću seriju proizvoda (korišćenjem opcija "definicija rasporeda troškova" i "raspored troškova"). Za to su neophodni odgovarajući podaci o angažovanju radnika na izradi pojedinih serija proizvoda. Knjiženja:

52 D / 45 P
9501 ANAL_RN D / 902 P

Ostali troškovi imaju karakter indirektnih troškova i u toku obračunskog perioda sprovodi se njihovo knjiženje samo na računima finansijskog knjigovodstva. Preko opcije "definicija rasporeda troškova" opredeljuje se na kraju obračunskog perioda njihov prenos na odgovarajuće račune mesta troškova. Na taj način se

pojedine vrste indirektnih troškova grupišu na računima mesta troškova, sa kojih će pomoću odgovarajućih ključeva biti raspoređeni na nosioce troškova (ukoliko se mogu uključiti u cenu koštanja proizvoda) odnosno na troškove perioda (ukoliko ne ulaze u cenu koštanja).

- prenos troškova u pogonsko knjigovodstvo (uz pomoć opcije definicija rasporeda troškova)

a) Troškovi koji ulaze u cenu koštanja učinaka (opšti troškovi proizvodnje, pomoćne delatnosti, nabavke i tehničke uprave u iznosima neophodnim za izr. učinaka) prenose se na sledeće račune mesta troškova:

920 - mesto troška nabavke

921 - mesto troška tehničke uprave

922 - mesto troška pomoćne delatnosti

930 - mesto troška osnovne delatnosti

9200,9210,9220,9300,9310 D / 902 P

b) Troškovi koji ne ulaze u cenu koštanja učinaka - troškovi perioda (opšti troškovi uprave, prodaje i finansiranja)

9400 - opšti troškovi uprave i prodaje

9201,9211,9221,9301,9311 D / 902 P

V. Sledeća faza knjiženja je postupak prenosa troškova koji se mogu uključiti u cenu koštanja učinaka, pomoću odgovarajućih ključeva, na račune nosilaca troškova. Preostali troškovi se prenose na teret troškova perioda.

9502,9503 D / 9200,9210,9220,9300,9310 P

Pored toga u ovoj fazi opšti troškovi koji ne ulaze u cenu koštanja učinaka prenose se sa konta grupu **92** i **94** na konto **9820** - troškovi perioda.

9820 D / 9201,9211,9221,9301,9311,9400 P

VI. U toku perioda vrši se prijem gotovih proizvoda u magacin po planskim cenama **9600 D / 9509 P**

VII. U narednoj fazi vrši se obračun vrednosti zaliha gotovih proizvoda i nezavršene proizvodnje.

Na grupi **95** - proizvodnja u toku sada su sakupljeni svi troškovi koji ulaze u cenu koštanja učinaka, a odatle se dalje preko konta **9509** - prenos troškova, prenose na konto **960** - gotovi proizvodi.

Ovaj obračun se po pravilu vrši na kraju obračunskog perioda.

******) (Na ovaj način svi troškovi koji ulaze u cenu koštanja učinaka nasli su se na grupi konta **95** - proizvodnja u toku. Neki su tu došli direktno iz finansijskog knjigovodstva - direktni troškovi materijala izrade i zarade radnika u proizvodnji, a ostali preko konta grupe **92** i **93** i raspodelom prema odgovarajućem ključu na nosioce troškova - troškovi amortizacije i opšti troškovi).

Sada se vrši prenos stvarnih troškova sa grupe **95** - proizvodnja u toku na konto **960** - gotovi proizvodi

9509 D / 9500,9501,9502,9503 P

Na taj način na kontu 9509 je proknjiženo:

- na dugovnoj strani stvarna cena koštanja učinaka
- na potražnoj strani planska cena koštanja učinaka

Pošto je vrednost na kontu **960** - gotovi proizvodi po planskoj ceni potrebno je isknjižiti odstupanje od planske cene na kontu **969** - odstupanje od planske cene učinaka. Taj konto je korektivni kontu **960** i zajedno sa njim daje stvarnu cenu koštanja učinaka.

Knjiženje odstupanja stvarne cene koštanja od planske

stvarna CK > planska CK **969 / 9509**

stvarna CK < planska CK **9509 / 969**

VIII. U toku perioda knjiži se realizacija gotovih proizvoda.

Knjiženje:

U finansisjkom knjigovodstvu **2020 / 612** po prodajnoj vrednosti

U pogonskom knjigovodstvu **9800 / 9600** po planskoj vrednosti

IX. Prilikom obračuna vrši se prenos odstupanja sa računa **969** na **9800** - troškovi prodatih proizvoda.

Sa konta **969** prenosi se deo odstupanja (srazmerno vrednosti realizovanih proizvoda u ukupno proizvedenim) na konto **9800** čime se vrši korekcija troškova prodatih proizvoda (proknjiženih po planskoj ceni u stavu **9800/9600**)

stvarna CK > planska CK **9800 / 969**

stvarna CK < planska CK **969 / 9800**

X. Prethodnim postupkom dolazi se do vrednosti zaliha gotovih proizvoda i proizvodnje u toku na kraju perioda. Porede se te vrednosti (vrednost nezavršene proizvodnje - saldo konta **95** i vrednost završene proizvodnje saldo konta **96**) sa početnim stanjem zaliha na kontima **110** i **120** i sprovodimo odgovarajuća knjiženja:

povećanje zaliha - **110,120 D / 630 P**

smanjenje zaliha - **631 D / 110,120 P**

KONTNI OKVIR

- 9500** Troškovi direktnog materijala (ulaze u cenu koštanja)
- 9501** Troškovi zarada radnika u proizvodnji (ulaze u cenu koštanja)
- 9502** Troškovi amortizacije (ulaze u cenu koštanja)
- 9503** Opšti troškovi proizvodnje (ulaze u cenu koštanja)
(analitika po radnim nalogima može se voditi dodavanjem broja radnog naloga odgovarajućem analitičkom računu)
- 902** Račun preuzimanja troškova
- 903** Račun preuzimanja prihoda
- 920** Mesto troška nabavke
- 9200** Troškovi nabavke (ulaze u cenu koštanja)
- 9201** Troškovi nabavke (ne ulaze u cenu koštanja)
- 921** Mesto troška tehničke uprave
- 9210** Troškovi tehničke uprave (ulaze u cenu koštanja)
- 9211** Troškovi tehničke uprave (ne ulaze u cenu koštanja)
- 922** Mesto troška pomoćne delatnosti
- 9220** Troškovi pomoćne delatnosti (ulaze u cenu koštanja)
- 9221** Troškovi pomoćne delatnosti (ne ulaze u cenu koštanja)
- 930** Mesto troška osnovne delatnosti
- 9300** Troškovi amortizacije (ulaze u cenu koštanja)
- 9301** Troškovi amortizacije (ne ulaze u cenu koštanja)
- 9310** Opšti troškovi proizvodnje (ulaze u cenu koštanja)
- 9311** Opšti troškovi proizvodnje (ne ulaze u cenu koštanja)
- 9400** Troškovi uprave i prodaje (ne ulaze u cenu koštanja)
- 9500** Zalihe nezavršenih proizvoda (zbirni konto)
- 9509** Račun prenosa troškova
- 9600** Zalihe gotovih proizvoda
- 9690** Odstupanja od cena gotovih proizvoda
- 9820** Troškovi perioda