

KONTNI PLAN KAO DETERMINANTA UKUPNE INFORMATIVNE SNAGE RAČUNOVODSTVENOG SISTEMA PREDUZEĆA

CHART OF ACCOUNTS AS DETERMINANT OF TOTAL INFORMATIVE POWER OF ENTERPRISE ACCOUNTING SYSTEM

Dr Radmila Jablan Stefanović, vanredni profesor
Ekonomski fakultet, Beograd

Apstrakt. U radu se bavimo problematikom kreiranja kontnog plana preduzeća u funkciji povećanja ukupne iskazne moći računovodstvenog informacionog sistema. U pitanju je materija koja tangira kvalitativne aspekte organizacije računovodstva i ima fundamentalni značaj. Problematika koncipiranja celishodnog kontnog plana izuzetno je kompleksna i značajna, s obzirom na to da se kroz ustrojstvo kontnog plana definiše struktura podataka koji »izviru« iz knjigovodstva konkretnog preduzeća. Bez odnosnih podataka i njihovog pravilnog korišćenja nemoguće je uspešno upravljati preduzećem.

Ključne reči: računovodstveni informacioni sistem, konto, kontni okvir, kontni plan, kontni plan pogonskog knjigovodstva

Abstract. The topic tackled in this presentation is designing of enterprise chart of accounts as a function in the increase of total informative accounting system power. The referred subject that treats qualitative aspects of accounting organization is of essential importance. The problem in structuring a purposeful chart of account is extremely complex and important, concerning the fact that through designing the chart of account, we define the structure of data which »originate« from accounting of concrete enterprise. Without related data and their appropriate use it is impossible to run an enterprise success fully.

Key words. accounting information system, account, frame of accounts, chart of accounts, chart of accounts for cost accounting.

UVOD

Svaki računovodstveni sistem¹, kroz svoje funkcije - evidentiranje efekata poslovnih transakcija, klasifikovanje podataka kako bi mogli da se sumiraju, kao i sumiranje podataka u sistemu i njihovo prenošenje i prikazivanje u vidu finansijskih informacija, na način koristan donosiocima odluka - u svojoj osnovi ima za cilj stvaranje kvalitetne informacione podloge koja, u krajnjoj liniji, treba da bude u funkciji efikasnog upravljanja preduzećem.

Savremeni uslovi poslovanja, globalizacija i internacionalizacija, zahtevaju celishodno organizovano knjigovodstvo, koje će doprineti da se brzo i efikasno dobiju željeni podaci odnosno informacije, kao i da se obezbedi njihova međusobna uporedivost. Pri tome, koriste se odgovarajuća organizaciona rešenja koja bi trebalo da obezbede da se, uz što niže troškove, stvaraju i prezentiraju konkretnoj situaciji primereni izveštaji i informacije koji će svojim korisnicima, neposredno ili posredno, omogućiti i olakšati realizaciju ciljeva (knjigovodstva, računovodstvene funkcije, računovodstvenog informacionog sistema odnosno preduzeća kao celine). Jedno od fundamentalnih organizacionih rešenja, svakako, jeste i kontni plan koji - kao spisak stvarno potrebnih računa (konta) koje će svako pojedinačno preduzeće stvarno otvoriti u svom knjigovodstvu - predstavlja praktično skup pokazatelja (podataka) koje odnosno knjigovodstvo treba da pruži, i to kako za interne tako i za eksterne korisnike. Da li će, i u kojoj meri, oni biti zadovoljni prezentiranim podacima odnosno pokazateljima, zavisi od toga da li su oni koji su ustrojili konkretni kontni plan izabrali prave račune tj. tačke gledišta za posmatranje poslovnih promena u konkretnom preduzeću. Pri oblikovanju kontnog plana preduzeća - kao izrazu određenih ciljeva koji se žele postići - najosetljiviji deo predstavlja kreiranje kontnog plana pogonskog knjigovodstva, odnosno spiska računa putem kojih se obuhvataju poslovni događaji koji čine interni »život« preduzeća. Ustrojstvom kontnog plana pogonskog knjigovodstva određuje se struktura podataka koje pogonsko knjigovodstvo treba neposredno da pruži i ovde su ujedno i najveće razlike među preduzećima.

¹ Podrazumeva kadrove, opremu, postupke i evidencije koje koristi poslovni subjekt u cilju stvaranja računovodstvene informacije i njen prenos donosiocima odluka

Pre neposrednog fokusiranja na sam kontni plan, dat je kratak osvrt na knjigovodstvene račune –konta koji se mogu shvatiti i kao osnovne ćelije odnosno konstitutivni elementi kontnih planova, knjigovodstvene evidencije i ukupnog računovodstvenog informacionog sistema. Osvrnuli smo se i na kontni okvir kao zajedničku osnovu od koje, u našim uslovima, polaze preduzeća pri ustrojstvu svojih kontnih planova. U fokusu su prevashodno proizvodna preduzeća s obzirom na to da su u njima relevantni problemi i najizraženiji. Sva fundamentalna rešenja koja se tiču proizvodnih preduzeća uglavnom mogu naći primenu i u preduzećima ostalih delatnosti, uz respektovanje specifičnosti konkretne delatnosti o kojoj je reč.

KNJIGOVODSTVENI RAČUN KAO OSNOVNA ĆELIJA KONTNOG PLANA

Knjigovodstveni račun (konto) - kao metod i sredstvo sistematske evidencije poslovnih promena u preduzeću - predstavlja osnovni konstitutivni element svakog računskog sistema, pa samim tim i svakog kontnog okvira i kontnog plana. Kao primarni nosilac podataka računovodstvenog informacionog sistema i instrument organizacije računovodstva on predstavlja kamen temeljac čitave knjigovodstvene građevine. Pravilno shvatanje njegove suštine od fundamentalnog je značaja i za pravilno razumevanje problematike ustrojstva kontnih okvira i kontnih planova.

Svim jedinicama vrednosti (markama, dinarima, evrima...) koje se vezuju za jedan konto svojstvena je jedna ista tačka gledišta pošto sve one imaju isti karakter, tj. zajedničko obeležje. Ono ih karakteriše, ali ujedno i razlikuje od svih drugih jedinica vrednosti koje nisu vezane za odnosni račun. Preciznije, konkretna tačka gledišta za koju se vezuju određene jedinice vrednosti formulisana je u nazivu računa. Tako, primera radi, za račun blagajne vezaće se sve one jedinice vrednosti (iznosi) čija je zajednička karakteristika da se odnose na primanja i izdavanja gotovine. Veoma je bitno da se pri formulisanju naziva bilo kojeg računa poštuje princip jasnosti i nedvosmislenosti. Naziv računa, naime, sam po sebi mora da ukazuje na svoju sadržinu, tj. naziv računa mora da bude potpuno adekvatan sadržini promena koje se na njemu knjiže. U protivnom, biće teško shvatiti sadržinu pojedinih računa, odnosno kontnih planova ili kontnih okvira u celini. Ovo će se, pak, u krajnjoj liniji reperkutovati na kvalitet knjigovodstvenih podataka. Kod svakog konta, pored tačke gledišta koja je data u nazivu računa, treba razlikovati i njegovu ekstenziju odnosno broj jedinica vrednosti koje se na njemu knjiže. Zadatak svakog računa je upravo u tome da omogući da se utvrdi veličina koja je označena u njegovom naslovu, a odnosnu veličinu predstavlja saldo računa, tj. prometi iz kojih on rezultira. Za razliku od ekstenzije koja se menja sa proticanjem vremena, tačka gledišta ostaje nepromenljiva, jer promeniti tačku gledišta u bilo čemu, znači pretvoriti postojeći račun u neki drugi.

Kao što je poznato, knjigovodstvo, nije samo sebi cilj. Knjiženja se, naime, ne vrše radi knjiženja, već da bi se dobili odgovarajući podaci odnosno pokazatelji. Pri tome, da bi bilo koji račun u knjigovodstvu mogao da bude valjan pokazatelj u pravom smislu te reči, on mora istovremeno da bude homogen i integralan. Za konkretan račun kažemo da je *homogen* ako obuhvata samo one jedinice vrednosti koje se na njega odnose. Da bi bio *integralan*, račun mora da obuhvata sve jedinice vrednosti koje se na njega odnose. Heterogen i nepotpun račun ne može da iskaže tačan saldo.

Osim računa koji se *stvarno otvaraju* u knjigovodstvu, može se govoriti i o tzv. *potencijalno mogućim* računima, tj. računima koje bi takođe bilo moguće otvoriti. U ovom slučaju radi se o kontima koja se stvarno ne otvaraju u knjigovodstvu, a koja rezultiraju iz činjenice da, teorijski posmatrano, postoji gotovo neograničeno veliki broj tačaka gledišta za koje bi se mogla otvoriti posebna konta. S obzirom na to, u knjigovodstvu se otvaraju računi samo za one tačke gledišta koje najbolje odgovaraju potrebama konkretnog preduzeća. Mora se, prilikom otvaranja računa u knjigovodstvu, uvek imati u vidu da svaki od njih na neki način predstavlja "sijalicu" koja osvetljava deo sredstava, izvora i sl., već u zavisnosti od toga na šta se račun odnosi. Opređenje za konkretne tačke gledišta zavisi od toga šta želi da se "osvetli", tj. koji se podaci žele dobiti. Drugim rečima, opredeljenje za konkretne tačke gledišta uslovljeno je različitim potrebama obračuna, kontrole, analize, dispozicije, planiranja kao i ekonomičnošću samog knjigovodstva. Pored potencijalno mogućih, kao i računa koji se stvarno otvaraju, postoje i tzv. *simbolički* računi, koji se u knjigovodstvu ne vode, a do kojih je moguće doći odgovarajućim svodnjem, odnosno kondenzovanjem prometa na stvarno otvorenim računima. Bitno je, pri tom, da se to vrši sa određene svodnije, opštije tačke gledišta, koja je svojstvena svim računima čiji se prometi kondenzuju odnosno sintetizuju. Tako, primera radi, ukoliko želimo da utvrdimo promet i saldo ukupnih gotovinskih sredstava, grupisaćemo promete žiro-računa i blagajne i tako dobiti simbolički konto gotovinskih sredstava. Naglasimo da bilansni agregati: Aktiva,

Pasiva, Rashodi i Prihodi, kao karakteristične celine računa, takođe predstavljaju svojevrsne simboličke račune, kojima je svojstvena ista svodna tačka gledišta, definisana u nazivu (Aktiva, Pasiva, Rashodi, Prihodi).

Pravilno shvatanje suštine knjigovodstvenog računa, kao tačke gledišta za koju se integralno vezuju homogene jedinice vrednosti, od izuzetnog je značaja za ustrojstvo kontnog plana, odnosno kontnog okvira. Isto tako, izuzetno su važna i saznanja o tzv. simboličkim računima, tj. kontima koja se u knjigovodstvu ne otvaraju ali do kojih je moguće doći odgovarajućom sintezom stvarno otvorenih računa. Bez ovih saznanja, naime, nemoguće je formirati potpuno homogene i integralne grupe i klase računa, a upravo one daju obeležje kontnim okvirima i kontnim planovima i u glavnim linijama određuju njihov sadržaj. Glavni obračunski pojam više ne predstavlja račun, već grupa i klasa računa.

KONTNI OKVIR KAO PUTOKAZ PRI IZBORU RAČUNA U KONTNOM PLANU PREDUZEĆA

S obzirom na to da u našim uslovima predstavlja organizacionu osnovu knjigovodstva, logično je da se u kratkim i opštim crtama osvrnemo i na kontni okvir. Kao što je poznato kontni okvir se uvek odnosi na uži ili širi krug preduzeća (opštiji je i sažetiji od kontnog plana) i predstavlja nomenklaturu propisanih² ili preporučenih računa za odnosni krug preduzeća. Zahvaljujući kontnom okviru, jezik kojim »govore« knjigovodstva preduzeća – njegovih korisnika je manje ili više isti. Kontni okvir, dakle, predstavlja zajednički »skelet« odnosno »kostur« od kojeg se polazi pri sastavljanju kontnih planova preduzeća. Osnovni smisao izrade kontnih okvira jeste kanalisanje istog knjigovodstvenog sadržaja na iste knjigovodstvene račune, odnosno jednoobrazno vođenje knjigovodstva radi ostvarenja određenih ciljeva. Jednoobraznost se, naravno, postiže na nivou propisanih svodnih računa u kontnom okviru. Pored ostalog, jednoobrazno računovodstvo otkriva, s jedne strane, slabe tačke, greške i nepravilnosti u preduzeću zajedno sa vinovnicima istih, dok, s druge strane, ono postaje sredstvo da se istaknu svi oni koji su pokazali uspeh u svom radu ili koji žele da usavrše svoj rad u preduzeću i otklone slabe tačke, greške i nepravilnosti.

Za razliku od kontnog okvira koji predstavlja nomenklaturu odnosno spisak mogućih svodnih (okvirnih) računa od kojeg prilikom izrade svojih kontnih planova, polaze preduzeća na koja se kontni okvir odnosi, kontni plan predstavlja spisak stvarno potrebnih računa u svakom pojedinačnom preduzeću – korisniku kontnog okvira. Reč je, dakle, o računima koje će svako od njih stvarno da otvori u svom knjigovodstvu bilo u glavnoj knjizi prvog, bilo u glavnoj knjizi drugog stepena. Izbor odgovarajućih – »pravih« računa glavne knjige omogućava da knjigovodstvo bude celishodno organizovano i da, kao takvo, može da odgovori zahtevima koji se pred njega postavljaju – da ažurno i kvalitetno obavi svoje zadatke tj. pruži odgovarajuće podatke. S obzirom na to da odnosni izbor mora da bude primeren konkretnom kontnom okviru od kojeg se polazi, kontni okvir predstavlja glavnu kvalitativnu determinantu organizacije knjigovodstva³.

S obzirom na činjenicu da se kontni planovi izvode iz kontnog okvira, pri ustrojstvu kontnog okvira moraju se respektovati svi relevantni teorijsko-metodološki zahtevi. U protivnom, svi učinjeni propusti automatski se prenose u kontne planove preduzeća a to će, u krajnjem, otežati pa čak i onemogućiti ostvarenje zadataka koji se pred knjigovodstvo postavljaju. Dakle, ustrojstvo kontnog okvira, posebno onog koji se odnosi na širi krug preduzeća predstavlja veoma složen a, istovremeno, i vrlo odgovoran posao. Ni u jednom trenutku ne sme se prevideti činjenica da on, u svojoj sistematici, mora biti kristalno jasan praksi – u svom ustrojstvu nužno je da bude uprošćen, odnosno savršeno razumljiv i to bez besprekornog poznavanja teorijskih osnova. Neophodno je da u izradi kontnog okvira učestvuju najbolji poznavaooci računovodstvene teorije i prakse, jer to omogućuje da se u sva preduzeća – korisnike prenesu njihova najznačajnija dostignuća, a to u najvećoj meri doprinosi celishodnoj organizaciji knjigovodstva i njegovoj efikasnosti. U suprotnom, ukoliko kontni

² U napisu imamo u vidu propisani kontni okvir. Kao što je poznato, svi naši kontni okviri imali su obavezujući karakter. Obavezanim kontnim okvirom obezbeđuje se, između ostalog, jednoobraznost knjigovodstva unutar konkretne grupe preduzeća – obveznika, daje se opšti okvir organizacije knjigovodstva, olakšavaju kontrola i revizija računovodstva i njegovih izveštaja, olakšava obuka kadrova i njihov prelazak iz preduzeća u preduzeće i dr

³ Za razliku od kvalitativne problematike organizacije knjigovodstva (posebno problematike kontnih okvira odnosno kontnih planova), njeni kvantitativni aspekti tiču se ustrojstva poslovnih knjiga, kao i metoda i postupaka obavljanja tipično knjigovodstvenih poslova – dokumentovanja poslovnih operacija, kontiranja dokumentacije i knjiženja kontiranih dokumenata.

okvir nije celishodno koncipiran, sve njegove mane i slabosti će se preneti u kontne planove, odnosno u knjigovodstva svih preduzeća za koje je kontni okvir propisan.

Da bi se doprinelo sastavljanju što solidnijih kontnih planova pojedinih preduzeća (spiskova konkretnih računa koji će se njihova knjigovodstva služiti pri kontiranju poslovnih događaja), neophodno je da se uz kontni okvir – makar kako on bio solidno ustrojen – prezentira i odgovarajući komentar propisanih računa. To, u najvećoj meri, doprinosi jednoznačnom shvatanju njihovog sadržaja od strane pojedinačnih preduzeća – korisnika. Jednoznačnom shvatanju sadržine propisanih računa, kao i bržem sagledavanju njihovih korespodentnih odnosa, posebno doprinosi slikovito (očigledno) prikazivanje tekstualnog komentara. Pri tome, koriste se odgovarajuće geometrijske figure i različite vrste linija (pune i isprekidane). To omogućuje da se, i bez prethodnog čitanja komentara, shvati funkcija pojedinih računa u kontnom okviru, kao i da se bolje i brže uoče njihovi međusobni odnosi.

U granicama kontnog okvira može da se razvije veliko stvaralaštvo pri izgradnji evidencije u konkretnom preduzeću. U kojoj meri će se u tome uspeti direktno zavisi od znanja i sposobnosti kadrova koji se bave odnosnom problematikom u tom preduzeću. Pri tome, kvalitetan kontni okvir može značajno da im olakša posao. U protivnom, loš kontni okvir može odličnim organizatorima da donese nesavladive probleme.

Što se iskustva zemalja Evropske unije (EU) tiče, podsetimo da je u cilju homogenizacije računovodstva zemalja članica usvojena IV Direktiva od strane Saveta Evropske ekonomske zajednice (25. jula 1978.godine). Pomenutom Direktivom odnosno Smernicom harmonizuju se finansijski izveštaji i računovodstveni podaci u uslovima zajedničkog tržišta, s obzirom na to da se državama članicama daju uputstva za ujednačavanje njihovih nacionalnih propisa što se tiče forme, strukture, sadržine i prezentacije računovodstvenih izveštaja. Neophodno je posebno naglasiti da odredbama IV Direktive koju primenjuju sve zemlje – njene članice, nisu propisani kontni okviri. Ona se, zapravo, nije ni bavila pitanjima kontnog okvira kao osnove za dobijanje predviđenih svodnih informacija, već su njome predviđene dve šeme bilansa stanja (čl.9 i 10) i četiri šeme bilansa uspeha (čl.23, 24, 25 i 26)⁴, s tim što se državama – članicama pruža pravo da svojim propisima preuzmu bilo sve predviđene šeme (uz dozvolu preduzećima da biraju između njih), ili, pak, da se opredele za jedno rešenje. Organizacionu osnovu knjigovodstva predstavljaju, prema tome, pozicije odgovarajuće šeme bilansa stanja i bilansa uspeha za koju se konkretna država – članica odnosno konkretno preduzeće opredelilo.

DEFINISANJE HORIZONTALNE DIMENZIJE KONTNOG PLANA

Kao što je pomenuto, kontni plan se uvek odnosi na konkretno preduzeće. U postupku ustrojstva kontnog plana bilo kog preduzeća mogu se identifikovati dva ključna koraka: *preuzimanje* svodnih računa iz kontnog okvira i *dublje raščlanjavanje* preuzetih svodnih računa, čime se dovode do izražaja specifičnosti konkretnog preduzeća - naravno, bez narušavanja uporedivosti podataka na nivou računa propisanih kontnim okvirom. Napominjemo da je problematika izrade kontnih planova preduzeća nezavisna od tipa (procesni – funkcionalni ili bilansni) kontnog okvira koji predstavlja polaznu osnovu. U nastavku ćemo se osvrnuti na suštinske faktore tj. osnovne momente koje treba respektovati da bi se moglo reći da je kontni plan konkretnog preduzeća celishodno ustrojen.

Prvim korakom odnosno fazom u postupku ustrojstva kontnog plana - *preuzimanjem svodnih računa iz kontnog okvira* - definiše se horizontalna dimenzija kontnog plana odnosno njegova širina. Pri tome, posebno je značajno da u kontnim planovima konkretnih preduzeća svoje mesto mogu da nađu samo računi *propisani* u kontnom okviru. Što se, pak, nezaposednutih odnosno neiskorišćenih (»nezauzetih« tj. koji u kontnom okviru nisu poimenično navedeni) svodnih računa tiče, oni ne smeju da se pojave u kontnim planovima konkretnih preduzeća – korisnika odnosno kontnog okvira. Rečju, preduzeća na koja se konkretni kontni okvir odnosi ne mogu da izlaze izvan okvira propisanih računa. Kada bi se u kontnim planovima konkretnih preduzeća predvideli i računi unutar neiskorišćenih računskih grupa, dovela bi se u pitanje osnovna intencija kontnog okvira – kanalsanje istog knjigovodstvenog sadržaja na iste račune. To bi, razumljivo, dovelo do

⁴ Šeme bilansa uspeha po metodi ukupnih troškova prezentirane su u članovima 23 i 24, dok su članovima 25 i 26 odnosne Direktive date šeme bilansa uspeha po metodi troškova prodatih učinaka.

nejednoobraznih knjiženja i, u krajnjoj liniji, otežalo – pa čak i onemogućilo – ostvarenje ciljeva koji su se kontnim okvirom hteli postići.

Broj svodnih računa u kontnom planu konkretnog preduzeća najčešće je manji od broja računa propisanih u kontnom okviru. Naime, mnoga propisana svodna konta često ne figuriraju u nomenklaturi računa kontnog plana jer konkretnom preduzeću nisu ni potrebna. Tako, primera radi, ukoliko jedno preduzeće – korisnik kontnog okvira uopšte ne vrši dugoročna ulaganja u druge organizacije niti, pak, po tom osnovu prima njihova sredstva, sigurno da ono u svom kontnom planu ne bi ni trebalo da predvidi konto koji se tiče odnosnih plasmana niti, pak, račun koji se tiče odgovarajućih dugoročnih obaveza. Dalje, pravna forma preduzeća korisnika kontnog okvira, odnosno određeni oblici vlasništva sopstvenih izvora ili kapitala, takođe, utiču na kreiranje kontnog plana u smislu preuzimanja odgovarajućih svodnih računa iz kontnog okvira. Ovo, naravno, podrazumeva da će konkretna preduzeća iz kontnog okvira preuzeti račune, koji odgovaraju tj. specifični su njihovoj pravnoj formi. Tako, nije svejedno da li se radi o inokosnom preduzeću (pojedinačnom privatnom preduzeću), društvu lica (ortačkom preduzeću) ili, pak, društvu kapitala (društvu sa ograničenom odgovornošću i akcionarskom tj. deoničarskom društvu). Pravna forma konkretnog preduzeća uslovljava i značajne razlike u pogledu formiranja osnovnog kapitala i njegovih promena što će, svakako, naći svoj odraz u izboru odgovarajućih računa u njegovom kontnom planu. Dakle, pošto konkretna pravna forma u kojoj se vodi odnosno preduzeće utiče na strukturu izvora i poslovanje koje iz odnosne strukture, neminovno, proizlazi, pomenuta preduzeća se međusobno razlikuju, ali u isto vreme ostaju »jednoobrazna« s obzirom na propisani kontni okvir, koji odražava ono što je svima njima zajedničko.

Rečju, s obzirom na to da se kontni okvir sastavlja za veći broj preduzeća, logično je da u svakom konkretnom preduzeću – korisniku neće doći do izražaja primena tj. preuzimanje svih računa koji su predviđeni kontnim okvirom. Izostaviće se oni računi za kojima u konkretnom preduzeću ne postoji potreba – ukoliko preduzeće uopšte nema poslovne događaje koji bi se na tim računima knjižili odnosno ukoliko ne postoje odgovarajući oblici vrednosti i promene u vezi sa njima. Podrazumeva se da umesto tih »nepotrebnih« računa koji su predviđeni kontnim okvirom, u kontnom planu ne smeju da figuriraju pod njihovim simbolima bilo koji drugi računi, jer bi to narušilo osnovne intencije kontnog okvira i jednoobraznost knjigovodstva uopšte. Što se, pak, stvarno potrebnih svodnih računa preuzetih iz kontnog okvira tiče, oni u kontnom planu odnosnog preduzeća obavezno figuriraju pod identičnim simbolima i nazivima.

Napred izloženo navodi na zaključak da u kontnom planu konkretnog preduzeća mogu da nađu svoje mesto samo *potrebni* računi, tj. konta koja će knjigovodstvo odnosnog preduzeća stvarno da koristi. Upravo zbog toga kontni plan se i definiše kao spisak računa koji je ustrojen na osnovu kontnog okvira, prilagođenog individualnim potrebama preduzeća njegovih korisnika. Prema tome, kontni okvir predstavlja putokaz pri izboru računa u kontnom planu.

Pri ustrojstvu kontnog plana preduzeća – kao izrazu određenih ciljeva koji se žele postići – najosetljiviji deo predstavlja kreiranje kontnog plana pogonskog knjigovodstva, odnosno spiska računa putem kojih se obuhvataju poslovni događaji koji čine interni »život« preduzeća. Ustrojstvom kontnog plana pogonskog knjigovodstva određuje se struktura podataka koje pogonsko knjigovodstvo treba neposredno da pruži.

Prvi problem koji, u principu, treba rešiti u postupku izrade kontnog plana pogonskog knjigovodstva predstavlja definisanje sadržine pogonskog knjigovodstva čime se, u suštini, akcentiraju svodni računi koje treba preuzeti iz kontnog okvira odnosno svodni računi koji će, sledstveno, predstavljati konstitutivne elemente kontnog plana pogonskog knjigovodstva. Reč je, naime, o *kreiranju širine* kontnog plana pogonskog knjigovodstva odnosno njegove *horizontalne dimenzije*.

U praksi i literaturi nailazi se na različita shvatanja sadržine pogonskog knjigovodstva. S obzirom na to, opredeljujemo se za razgraničenje između pogonskog i finansijskog (poslovnog) knjigovodstva koje je najlogičnije i najčešće zastupljeno. Saglasno njemu, sadržinu pogonskog knjigovodstva, nezavisno od tipa kontnog okvira, čine : mesta troškova, nosioci troškova, gotovi proizvodi, poslovni rashodi, poslovni prihodi,

poslovni finansijski rezultat⁵. Ukoliko je u pitanju organizaciono ustrojstvo samostalnog pogonskog knjigovodstva sadržinu njegovog kontnog plana čine i računi za uspostavljanje organizacionog odnosa sa finansijskim knjigovodstvom. Pomenimo i to da se iz samostalnog »izolovanog« pogonskog knjigovodstva ne vrši prenos poslovnog finansijskog rezultata, s obzirom na to da ga finansijsko knjigovodstvo samostalno utvrđuje.

Kada je reč o opštoj problematici preuzimanja svodnih računa iz kontnog okvira, nema značajnih razlika između preduzeća - korisnika pri kreiranju širine kontnog plana pogonskog knjigovodstva. Razlike se mogu javiti u smislu da konkretno preduzeće nema potrebe za nekim od njih pa ih, saglasno tome, neće ni preuzeti. Tako, primera radi, ako konkretno preduzeće nema zalihe gotovih proizvoda, u njegovom kontnom planu pogonskog knjigovodstva neće ni egzistirati odnosni svodni računi, jer ih dotično preduzeće neće ni preuzeti iz kontnog okvira. Slično tome, ukoliko konkretno proizvodno preduzeće nema sporednu ili/i pomoćnu delatnost ono, sledstveno, neće ni preuzeti odnosne svodne račune, ukoliko su propisani kontnim okvirom.

KREIRANJE VERTIKALNE DIMENZIJE KONTNOG PLANA

Nakon što se iz kontnog okvira preuzmu svodni računi koji su potrebni konkretnom preduzeću, pristupa se njegovom *dubljem raščlanjavanju*, čime se definiše *vertikalna dimenzija* kontnog plana odnosno njegova dubina. U kontnom planu, naime, pored svodnih računa preuzetih iz kontnog okvira svoje mesto, kao konstitutivni elementi, nalaze i računi koji su rezultat dubljeg raščlanjavanja odnosnih svodnih računa preuzetih iz kontnog okvira. Od pravilnog rešavanja problema vezanih za ovu - drugu fazu zavisi, u značajnoj meri, ukupna iskazna moć računovodstvenog informacionog sistema konkretnog preduzeća. Upravo ovde dolazi do punog izražaja stručnost i kreativnost kadrova koji rade na koncipiranju kontnih planova.

Prilikom dubljeg raščlanjavanja preuzetih svodnih računa iz kontnog okvira, svako konkretno preduzeće - njegov korisnik mora da dovede do izražaja sve svoje *specifičnosti* (vrsta i veličina, njegova interna organizaciona struktura, broj i vrsta proizvoda, proizvodni postupci i dr.), kao i raznovrsne *informativne potrebe odnosno zahteve za podacima* koji se pred knjigovodstvo postavljaju.

S obzirom na to da su preduzeću potrebni detaljniji podaci, u odnosu na minimalne zahteve za pokazateljima postavljene kontnim okvirom⁶, ono može u svom kontnom planu da predvidi sve račune koji su mu potrebni. Pri tome, od suštinskog značaja je da se dublje raščlanjavanje svodnih računa vrši tako da se ne naruši svodnost, odnosno jednoobraznost. Naime, bitno je da se odnosno raščlanjavanje vrši tako da se omogući, putem odgovarajućeg sintetizovanja, automatsko dobijanje podataka za konkretni svodni račun preuzet iz kontnog okvira. Raščlanjavanje u kontnom planu preduzeća vrši se, principijelno, takode, po decimalnom odnosno dekadnom sistemu, koje ga u punoj meri omogućuje – dodavanjem nove šifre simbolu svodnog računa koji se dublje raščlanjava. U praksi se često koristi i drugi način dubljeg razvijanja računa posebno kada je odnosni svodni račun potrebno dublje raščlaniti na veliki broj analitičkih računa - nakon broja tj. šifre svodnog računa preuzetog iz kontnog okvira stavlja se crta a nakon nje, obično po aritmetičkom redu, broj konkretnog analitičkog računa. Osim što moraju na odgovarajući način da budu simbolički obeleženi, računi koji su rezultat dubljeg raščlanjavanja preuzetih potrebnih svodnih računa iz kontnog okvira, moraju da imaju adekvatne - precizne i, sadržini onoga što se na njima knjiži, odgovarajuće nazive.

Dublje raščlanjavanje okvirnih računa u kontnom planu konkretnog preduzeća, može se principijelno vršiti sa različitih tačaka gledišta - posebno kada je raščlanjavanje svodnih računa mesta troškova u pitanju. Gotovo svaki kontni plan sadrži, po pravilu, najviše računa upravo u klasi u okviru koje se vode računi mesta i nosilaca troškova. Ovo, s obzirom na raznovrsne zahteve za podacima i različite uslove u kojima do njih treba doći. Pomenutih računa može da bude na stotine, pa i više. Prilikom sastavljanja kontnog plana moraju se, pored ostalih, imati u vidu i potrebe samog knjigovodstva. Neophodno je, naime, da se u njemu predvide i

⁵ Kao što je poznato, kratkoročni analitički obračun rezultata, kao deo obračuna troškova i učinaka, zahteva da se u pogonsko knjigovodstvo uključe i svi poslovni prihodi. Pokrivanje i analitičkog obračuna poslovnog rezultata preduzeća - kao posebnog područja obračuna troškova i učinaka – nužno, dakle, pretpostavlja i uključivanje odgovarajućih aspekata analitičkog obuhvatanja poslovnih rashoda i poslovnih prihoda u pogonsko knjigovodstvo.

⁶ Što je minimum informativne snage računovodstva preduzeća zahtevan zakonskom regulativom.

odgovarajući organizaciono – tehnički računi, radi obezbeđenja celishodnije podele rada, lakšeg iznalaženja grešaka (sužavanje polja grešaka) i, uopšte, radi efikasnijeg obavljanja knjigovodstvenih poslova.

Kako okosnicu kreiranja kontnog plana preduzeća čini kreiranje vertikalne dimenzije kontnog plana pogonskog knjigovodstva, u nastavku ćemo se nešto detaljnije pozabaviti ovim pitanjem.

Svodni računi preuzeti iz kontnog okvira – čijim je izborom faktički definisana sadržina pogonskog knjigovodstva odnosno širina kontnog plana pogonskog knjigovodstva - ne mogu, sami po sebi, da zadovolje potrebe za detaljnijim podacima. Njihovim dubljim raščlanjavanjem kreira se vertikalna dimenzija (dubina) kontnog plana tj. ustrojava se nomenklatura - spisak potrebnih računa u pogonskom knjigovodstvu konkretnog preduzeća⁷. Ono mora da bude u funkciji podataka koje pogonsko knjigovodstvo treba neposredno da pruži i upravo iz tog razloga ne sme da se vrši nasumice, već sistematski i smišljeno. Pri tome, treba poći od relevantnih kriterijuma (po mestima troškova, po vrstama troškova, po grupama proizvoda i dr.). S obzirom na raznovrsnost kriterijuma i mogućnosti dubljeg raščlanjavanja relevantnih računa, njihov broj u kontnom planu pogonskog knjigovodstva može da bude izuzetno velik .

Računi mesta troškova i nosilaca troškova jesu okosnica kontnog plana pogonskog knjigovodstva odnosno celine kontnog plana preduzeća. Izbor mesta troškova i nosilaca troškova odnosno njihovih računa u kontnom planu bilo kog proizvodnog preduzeća predstavlja centralno pitanje u organizaciji njihovog obračuna. Po pravilu, gotovo svaki kontni plan sadrži najviše računa upravo u okviru preuzetih svodnih računa koji se tiču mesta troškova i nosilaca troškova. U tom domenu – izboru računa mesta troškova i nosilaca troškova - postoje i najveće razlike u kontnim planovima konkretnih preduzeća. Tu su, naime, najviše i našle odraza sve specifičnosti konkretnog preduzeća. Ovo je sasvim razumljivo imajući u vidu da se dublje raščlanjavanje svodnih računa mesta troškova i nosilaca troškova može vršiti, principijelno, sa različitim tačaka gledišta – s obzirom na različite zahteve za podacima i različite uslove u kojima do njih treba doći. Rečju, pri raščlanjavanju odnosnih računa moraju se imati u vidu kako sve specifičnosti konkretnog preduzeća – njegova interna organizaciona struktura, broj i vrsta proizvoda, proizvodni postupci i dr. – tako i raznovrsni zahtevi za odgovarajućim podacima o troškovima i učincima . Jedino na taj način moguće je da se u kontnom planu pogonskog knjigovodstva predvide pravi račun mesta troškova i nosilaca troškova tj. konta koja će obezbediti da pogonsko knjigovodstvo, kao najznačajniji deo celine internog obračuna, jednostavno i blagovremeno pruži upotrebljive podatke za donošenje pravilnih poslovnih odluka.

Ustrojstvo kontnog plana pogonskog knjigovodstva nije nimalo jednostavno - reč je o izuzetno složenom i odgovornom poslu, s obzirom na to da odnosni kontni plan treba da bude verna slika konkretnih prilika u posmatranom preduzeću. Pravilan izbor računa mesta troškova i nosilaca troškova zahteva odlično poznavanje, kako konkretnih prilika⁸ u posmatranom preduzeću (misli se, pre svega, na tehnološko poznavanje pogona odnosno procesa proizvodnje), tako i knjigovodstva u širem smislu, kalkulacije i njenih problema i sl. Adekvatnim izborom računa mesta troškova i nosilaca troškova rešava se najteži deo posla što se tiče problematike organizacije pogonskog knjigovodstva – kao dela, odnosno organizacije internog obračuna u celini.

Izborom relevantnih računa treba da se zadovolje sve potrebe preduzeća – korisnika, ali istovremeno i da se obezbedi puna jednoobraznost knjiženja na nivou svodnih računa preuzetih iz kontnog okvira. Pri tome, ne postoji neki gotov recept koji se može preporučiti u svakom slučaju. Ne postoje neke unapred utvrđene šeme, već se mora poći od konkretnih uslova odnosno prilika koje postoje u svakom pojedinom preduzeću. U okviru konkretnih uslova mora se pronaći optimalno rešenje .

Uvažavanje *specifičnosti* konkretnog preduzeća pri kreiranju vertikalne dimenzije kontnog plana pogonskog knjigovodstva

Osnovna pretpostavka za izbor adekvatnih računa mesta troškova i nosilaca troškova jeste poznavanje poslovanja konkretnog preduzeća. Pri tome, od posebnog značaja je, svakako, odlično poznavanje njegovog

⁷ Ovo se, naravno, odnosi i na račune koji čine sadržinu finansijskog knjigovodstva.

⁸ Odnosno poznavanje ne mora da bude na nivou odgovarajućih stručnjaka – specijalista, ali je neophodno poznavati opšte principe procesa proizvodnje.

proizvodnog⁹ procesa odnosno delova i faza kroz koje se on odvija i u kojima, saglasno tome, nastaju troškovi poslovanja. Izbor će biti adekvatan ako računi pogonskog knjigovodstva verno odražavaju ukupno poslovanje preduzeća, a posebno njegov proces proizvodnje.

Jedan od osnovnih faktora koji utiče na oblikovanje kontnog plana pogonskog knjigovodstva jeste *vrsta preduzeća* odnosno *njegova unutrašnja struktura i organizacija poslovanja* uopšte. Kako je osnovni zadatak proizvodnih preduzeća proizvodnja određenih proizvoda i usluga, u prvi plan se stavlja izbor računa preko kojih će se pratiti troškovi i vršiti obračun proizvodnje. Međutim, u okviru samih proizvodnih preduzeća javljaju se određene specifičnosti koje se moraju uvažavati pri kreiranju kontnog plana. Tako, ukoliko su u pitanju, primera radi, poljoprivredna preduzeća treba otvoriti račune za praćenje stočarske i ratarske proizvodnje koja se po tehnologiji značajno razlikuje u odnosu na industrijsku proizvodnju. S druge strane, ako se posmatraju dva, na prvi pogled, ista preduzeća, može se desiti da se ona i te kako razlikuju po svojoj unutrašnjoj strukturi i organizaciji poslovanja uopšte. Primera radi, uzmimo dve šećerane. U svakoj od njih proces proizvodnje može biti organizovan na sasvim različite načine. Osim toga, može se desiti da kod jedne šećerane, osim osnovne, ne bude prisutna ni jedna druga delatnost, dok kod druge može postojati nekoliko raznih sporednih (npr. poseban proizvodni pogon koji se bavi preradom otpadaka osnovne delatnosti ili za proizvodnju dopunskog asortimana) i pomoćnih delatnosti (npr. elektroradionicu, alatnicu i sl. čiji su učinci namenjeni, pre svega, internim potrebama preduzeća).

Dalje, unutrašnja struktura i organizacija npr. dva poljoprivredna preduzeća značajno će se razlikovati ako, recimo, jedno od njih ima samo delatnosti iz oblasti poljoprivredne proizvodnje, dok su kod drugog (kombinata, na primer) pored redovne poljoprivredne proizvodnje, zastupljene i odgovarajuće sporedne delatnosti koje se bave preradom sopstvenih proizvoda, a imaju industrijski karakter.

U okviru problematike koja se tiče uticaja organizacione strukture proizvodnog preduzeća na izbor računa mesta troškova može se, pored ostalog, navesti i to da u nekim proizvodnim preduzećima istraživačko – razvojna funkcija neće biti organizaciono institucionalizovana ukoliko za tim nema potrebe. Ukoliko preduzeća nemaju značajne aktivnosti bazičnih istraživanja, istraživanja i razvoja novih proizvoda, tehnologija itd. koje su sračunate na budućnost preduzeća (već je reč samo o postojanju manjih istraživačkorazvojnih aktivnosti koje se odvijaju u okviru poslova tehničkog upravljanja tekućom proizvodnjom preduzeća) neće se ni pojaviti posebna mesta troškova istraživanja i razvoja. I obratno.

Kao što je poznato, u uslovima funkcionalnog modela organizacione strukture preduzeća osnovne organizacione celine nastale su grupisanjem po srodnosti poslova. S druge strane, u divizionarno strukturiranom preduzeću, identifikuju se, kao preduslov merenja ostvarenja, računovodstvena područja odnosno centri odgovornosti – primarno, profitni i investicioni centri, ali i centri troškova i centri prihoda. Preduslov, pak, za podvajanje ostvarenja organizacionih segmenata od ostvarenja njihovog menadžmenta jeste podvajanje kontrolabilnih od nekontrolabilnih elemenata troškova, prihoda, rezultata i imovine. Formiranje pomenutih računovodstvenih izveštajnih celina u funkciji je stvaranja kvalitetne informacione podrške procesu upravljanja decentralizovanim preduzećem.

Sve navedene specifičnosti tj. razlike, koje se tiču vrste preduzeća odnosno njegove unutrašnje strukture i organizacije poslovanja uopšte, svakako će imati za posledicu i različito oblikovanje odnosno razuđenost kontnih planova pogonskog knjigovodstva pomenutih preduzeća.

Kao determinišući faktor fizionomije kontnog plana pogonskog knjigovodstva javlja se, takođe, i *tip proizvodnje*. U zavisnosti od tipa proizvodnje (masovna ili pojedinačna odnosno serijska proizvodnja), konkretno preduzeće će izvršiti i odgovarajući izbor računa mesta troškova i nosilaca troškova u svom kontnom planu. Poznato je da se, zavisno od postupaka koji se koriste pri utvrđivanju cene koštanja jedinice učinka, mogu javiti dve osnovne metode – divizion i dodatna kalkulacija. Metoda divizione kalkulacije primenjuje se u uslovima masovne proizvodnje, dok metoda dodatne kalkulacije svoju primenu nalazi u

⁹ Podsećamo da proizvodna preduzeća predstavljaju predmet našeg interesovanja. Ovo, s obzirom na to da su problemi obračuna troškova najizraženiji upravo u proizvodnim preduzećima Osim toga i sva rešenja iz obračuna troškova proizvodnih preduzeća uglavnom važe (mogu naći primenu) i u preduzećima ostalih delatnosti – naravno, uz uvažavanje specifičnosti konkretne delatnosti o kojoj se radi.

uslovima pojedinačne proizvodnje¹⁰. Ovo, bez sumnje, podrazumeva i neophodnost postavljanja adekvatnog sistema računa tj. kontnog plana pogonskog knjigovodstva. Izbor “pravih” računa, pre svega, mesta troškova i nosilaca troškova, treba da omogući da se relevantni podaci jednostavno sliju u kalkulaciju cene koštanja. Pri tome, izbor relevantnih računa u pogonskom knjigovodstvu mora, razume se, da bude usklađen sa tipom proizvodnje (masovna ili pojedinačna). Kako je pomenuto, konkretnom tipu proizvodnje odgovara konkretna metoda kalkulacije a to, svakako, ne predstavlja samo računski već i izuzetno značajan organizacioni problem.

Raščlanjavanje računa odnosno troškova mesta troškova i nosilaca troškova za proizvodnju koja ima masovni karakter vrši se na jedan način, dok će biti neophodno da se na drugi način izvrši odnosno raščlanjavanje ukoliko se radi o proizvodnji pojedinačnog karaktera. Najčešći slučaj kada je masovna proizvodnja u pitanju jeste proizvodnja koja ima fazni karakter tako da će, što se mesta troškova tiče, za svaku pojedinu fazu biti predviđen poseban račun u kontnom planu pogonskog knjigovodstva konkretnog preduzeća¹¹. Međutim, čak i kada se radi o proizvodnji mase jednog proizvoda, problem izbora računa mesta troškova ne postavlja se uvek isto. Primera radi, kada je reč o masovnoj proizvodnji jednog proizvoda tj. jedne vrste učinaka (pivare, cementare, šećerane), pri čemu: nema ili su nepromenljive zalihe gotovih proizvoda¹², nema ili su nepromenljive zalihe nedovršene proizvodnje¹³, nije neophodno, u cilju utvrđivanja cene koštanja, postojanje pogonskog obračuna. U pomenutim, krajnje jednostavnim, uslovima do cene koštanja jedinice konačnog učinka (proizvedenog i prodalog) dolazi se deobom ukupnih troškova preduzeća u toku perioda, sa količinom proizvedenih i prodatih proizvoda u toku odnosnog obračunskog perioda. Ukoliko je, pak, reč o proizvodnji mase jednog proizvoda i, pri tome: nema ili su nepromenljive zalihe nedovršene proizvodnje, zalihe gotovih proizvoda su promenljive¹⁴, u cilju utvrđivanja cene koštanja (proizvodne i komercijalne) biće neophodno organizovanje i funkcionisanje pogonskog obračuna i to sa najmanje tri mesta troškova (Proizvodnja, Uprava, Prodaja). U još složenijim uslovima masovne proizvodnje jednog proizvoda, koji podrazumevaju da su, iz perioda u period, pored zaliha gotovih proizvoda promenljive još i zalihe nedovršene proizvodnje, išlo bi se, u cilju kalkulacije cene koštanja, na još razduženiji kontni plan. U slučaju da se, na primer, radi o faznoj proizvodnji mase jednog proizvoda, sa proizvodnjom poluproizvoda i njihovim skladištenjem odnosno proizvodnjom gotovih proizvoda sa međufaznim skladištenjem proizvoda, problem oblikovanja kontnog plana je nešto složeniji. U uslovima diskontinuelne masovne proizvodnje jednog proizvoda u kojima su međufazne zalihe nedovršene proizvodnje promenljive, u kontnom planu treba predvideti širu lepezu računa mesta troškova (pored ostalih, mesta troškova i za pojedine faze prerade), ali i onoliko broj računa nosilaca troškova koliko ima proizvodnih faza koje karakteriše pojava promenljivih zaliha nedovršene proizvodnje, kao i jedan račun nosilaca troškova za završnu preradu odnosnog proizvoda. Ovo sve, bez obzira na to što je u pitanju masovna proizvodnja jednog proizvoda.

U nastavku ćemo se u relevantnom kontekstu osvrnuti i na drugi karakteristični tip proizvodnje – *pojedinačnu* odnosno *serijsku* proizvodnju. Radi se o proizvodnji koja se odvija na osnovu individualnih porudžbina. Odnosne porudžbine mogu biti ispostavljene od strane kupaca ili, pak, od strane sopstvene prodaje. Pri tome, svaka individualna porudžbina predstavlja poseban nalog za proizvodnju. S obzirom na to da, sa aspekta obračuna troškova, svaki radni nalog figurira kao poseban nosilac troškova, preduzeća koja odlikuje proizvodnja po radnim nalogima imaće onoliko nosilaca troškova koliko ima individualnih porudžbina odnosno radnih naloga. Međutim, nezavisno od toga što svaki radni nalog figurira kao poseban nosilac troškova, neće biti celishodno da se za svaki od njih otvori i poseban račun nosilaca troškova. Kada je broj otvorenih radnih naloga izuzetno velik, biće celishodno da se za sve radne naloge u okviru određene delatnosti (npr. osnovne) otvori jedan predstavnički konto (npr. Nosioci troškova iz osnovne delatnosti). U tom slučaju, svaki radni nalog iz okvira određene delatnosti (osnovne) figurira kao analitički konto u odnosu na svoj predstavnički - sintetički račun nosilaca troškova (Nosioci troškova iz osnovne delatnosti), što podrazumeva da ukupan iznos troškova unet u sve radne naloge u okviru konkretne delatnosti (osnovne),

¹⁰ U izvesnim slučajevima pomenute metode mogu se i kombinovati.

¹¹ Podrazumeva se da je moguće da, u cilju tačne kalkulacije cene koštanja, u okviru jedne faze postoji više mesta troškova. Kako je pomenuto, masovna proizvodnja nije karakteristična samo za osnovnu delatnost - karakter masovne proizvodnje, naime, mogu imati i druge delatnostima (sporedna, pomoćna) i , po pravilu, one nemaju fazni karakter.

¹² Podudaraju se proizvedene i prodate količine.

¹³ Postoji podudarnost lansirane i završene proizvodnje. .

¹⁴ Ne podudaraju se proizvedene i prodate količine proizvoda u toku posmatranog obračunskog perioda.

mora da se slaže sa ukupnim iznosom troškova unetih u njihov predstavnički račun nosilaca troškova (Nosioci troškova osnovne delatnosti).

U postupku kompletiranja troškova pojedinih radnih naloga, od fundamentalnog značaja je podela troškova na direktne (pojedinačne) i indirektne (opšte) troškove. Kao što je poznato, problem vezivanja tzv. direktnih troškova za nosioce troškova odnosno njihove raspodele na radne naloge, nije se nikada ozbiljnije postavljao, ili bar ne u meri kao problem raspodele opštih troškova¹⁵). Sve pomenuto, naravno, odražava se i na različito oblikovanje kontnog plana pogonskog knjigovodstva odnosno njegovu manju ili veću razuđenost. Ako posmatramo dva preduzeća, od kojih je prvo malo sa jednostavnijom proizvodnjom a drugo veliko sa složenijom proizvodnjom po radnim nalogima, može se primetiti da će, u principu, kontni plan pogonskog knjigovodstva drugog preduzeća biti razgranatiji - posebno u slučaju kada odnosni radni nalozi nejednakim intenzitetom apsorbuju učinke pojedinih područja odnosno mesta troškova unutar njih. Prethodno je pomenut i novi faktor koji determiniše izbor računa u kontnom planu pogonskog knjigovodstva - veličina preduzeća.

Kada se razmatra uticaj *veličine*¹⁶ preduzeća na izbor, pre svega, računa mesta troškova i nosilaca troškova u kontnom planu potrebno je naglasiti da u velikom broju slučajeva mala preduzeća imaju jednostavnu i slabo razuđenu unutrašnju organizacionu strukturu, proizvodnja se odvija u okviru jednog pogona, u pitanju je relativno skroman obim i asortiman proizvodnje i sl. Odnosne karakteristike usloviće i relativno skroman računski sistem odnosno kontni plan. Međutim, nikako ne treba povezivati broj računa u kontnom planu sa veličinom preduzeća odnosno ne treba zaključivati da što je preduzeće manje to je manji broj računa u njegovom kontnom planu i obratno. Ovo, s obzirom na to da izbor računa u kontnom planu, po pravilu, nije uslovljen toliko veličinom preduzeća koliko njegovom vrstom odnosno njegovom unutrašnjom strukturom i organizacijom uopšte. Tako, moguće je da malo preduzeće ima veći broj računa odnosno razgranatiji kontni plan nego veliko preduzeće u slučaju da je, recimo, kod velikog preduzeća reč o proizvodnji samo jednog proizvoda, da se proizvodnja odvija kroz par relativno jednostavnih faza rada. S druge strane, pak, malo preduzeće može da proizvodi veliki broj različitih proizvoda čija se proizvodnja odvija kroz relativno veliki broj složenih faza – što će, svakako, usloviti razgranatiji kontni plan u odnosu na pomenuto veliko preduzeće.

U specifičnosti koje se moraju respektovati pri ustrojstvu kontnog plana konkretnog preduzeća, svakako spadaju i *stepen tehničke opremljenosti*, kao i *stručni nivo kadrova* koji učestvuju u sprovođenju celine internog obračuna. Naime, pri koncipiranju kontnog plana treba voditi računa i o tome da li se konkretni poslovi u internom obračunu obavljaju ručno, uz pomoć odgovarajućih mašina odnosno uz pomoć korišćenja najsavremenije kompjuterske tehnike. Isto tako, moraju se imati u vidu i kadrovi, sa svojim - višim ili nižim stepenom stručnog obrazovanja. U principu, relativno viši stepen tehničke opremljenosti, kao i viši stručni nivo kadrova u internom obračunu dopušta i razuđeniji kontni plan pogonskog knjigovodstva. U uslovima, pak, relativno skromnije stručne osposobljenosti kadrova i relativno skromnijih tehničkih sredstava koja se koriste, razvijaće se i relativno skromniji odnosno manje razgranat kontni plan. Međutim, kada je u pitanju stepen tehničke opremljenosti knjigovodstva (knjigovodstvo vođeno na kompjuteru odnosno ručno vođeno knjigovodstvo), od fundamentalnog je značaja činjenica da različita tehnička osnovica znači samo različitu mogućnost koju pruža u pogledu obrade, prezentiranja (brzine, broja), pa i kvaliteta informacija koje se pružaju. Radi se, dakle, o potencijalu koji može bolje ili lošije da se koristi. Kao što je poznato, prednosti korišćenja računarske tehnike su velike - računar može da čuva veliki broj informacija, da ih klasifikuje prema potrebi i da brzo obavlja potrebne obračune. S druge strane, pak, odnosno tehničko rešenje zahteva određena investiciona ulaganja: troškovi kupovine (ili iznajmljivanja) kompjutera i pomoćne opreme; troškovi osposobljavanja kadrova koji ocenjuju šta odnosni uređaji mogu da urade i na koji način; troškovi osposobljavanja (ili iznajmljivanja) programera koji izrađuju programe koji omogućavaju rad kompjutera. Da bi korišćenje kompjuterske tehnike doprinelo podizanju opšte ekonomičnosti, mora se obezbediti njena maksimalna iskorišćenost, što se odnosi i na radnike koji opslužuju odnosnu tehniku. Što se ljudske

¹⁵ Njihovo obuhvatanje je, faktički, stvar tehničkih normativa i organizacije pravilnog ispostavljanja i cirkulacije osnovne dokumentacije.

¹⁶ Kao što je poznato, preduzeća se mogu grupisati u pogledu veličine na mala srednja i velika polazeći od odgovarajućih kriterijuma: prosečnog broja zaposlenih radnika, veličine ostvarenog godišnjeg ukupnog prihoda, vrednosti imovine).

komponente tiče, čovek će biti više ili manje delotvoran u zavisnosti od toga koliko je, pre svega, stručan, a zatim i odgovoran odnosno disciplinovan.

Na bazi prethodnih izlaganja, koja se tiču uticaja specifičnosti konkretnog preduzeća na oblikovanje kontnog plana pogonskog knjigovodstva, može se zaključiti da bez respektovanja odnosnih faktora ne može biti govora ni o celishodno koncipiranom kontnom planu. Dakle, vrsta preduzeća odnosno tehnološke karakteristike njihovog proizvodnog procesa značajno utiču na njihovu internu organizacionu strukturu što, svakako, opredeljuje i izbor računa koji najvernije odslikavaju interni život svakog od njih odnosno pokazuju ono što je svakom konkretnom preduzeću specifično – njihovo ukupno poslovanje odnosno proces proizvodnje, pre svega.

Uvažavanje zahteva za podacima pri kreiranju vertikalne dimenzije kontnog plana pogonskog knjigovodstva

Osim uvažavanja specifičnosti konkretnog preduzeća, jedna od značajnih pretpostavki za izbor adekvatnih računa u kontnom planu pogonskog knjigovodstva (pre svega, računa mesta troškova i nosilaca troškova), jeste uzimanje u obzir svih informacionih potreba odnosno podataka koji se od pogonskog obračuna traže. Naime, razlike u dubljem raščlanjavanju preuzetih svodnih računa, svakako, proizlaze i iz različitih zahteva za podacima koji se postavljaju pred obračun troškova i učinaka u konkretnom preduzeću. Rečju, bez obzira na različite specifičnosti mora se, u prvom redu, imati potpuno jasna predstava o tome šta je cilj odnosno koji se podaci žele dobiti. Pomenuta problematika tiče se, pre svega, *izbora konkretnog sistema obračuna troškova*. Odnosni izbor mora, neizostavno, da bude u funkciji dobijanja željenih podataka.

Pri ustrojstvu svog obračuna troškova i učinaka, preduzeće treba da izvrši konkretan izbor u smislu opredeljenja za odgovarajući sistem obračuna troškova. Ovo, s obzirom na činjenicu da svaki od sistema pruža neophodne podatke za potrebe bilansiranja, kontrole poslovanja i poslovne politike preduzeća, ali se podobnost odnosnih podataka često značajno razlikuje. Stepem zadovoljenja pomenutih ciljeva odnosno informacionih zahteva determinisan je, u velikoj meri, sistemom obračuna na kojem će, metodološki i organizaciono, bazirati funkcionisanje celine internog obračuna. Izbor konkretnog sistema obračuna troškova zavisi, u prvom redu, od toga kojim podacima se pridaje primaran značaj. Da bi se učinio pravi izbor, u pogledu opredeljenja za konkretan sistem obračuna troškova, neophodno je precizirati koji su to ciljevi koji se žele postići odnosno koji su to podaci kojima se daje primat – s jedne strane, ali je, isto tako, nužno raspolagati celovitim i korektnim saznanjima o karakteristikama, mogućnostima i ograničenjima svakog od sistema obračuna troškova – s druge strane. Ciljevi i pretpostavke konkretnog sistema obračuna troškova uslovljavaju i određenu koncepciju kontnog plana pogonskog knjigovodstva odnosno izbor odgovarajućih računa u njemu. Izabrani sistem obračuna troškova, razumljivo, postavlja i odgovarajuće zahteve za dubljim raščlanjavanjem troškova po mestima troškova – naravno, u skladu sa metodologijom i podacima koje treba da pruža. Naime, stepen razuđenosti kontnog plana po dubini (njegova vertikalna dimenzija) tj. stepen analitičnosti obračuna troškova po mestima troškova, nosiocima troškova, kao i obračuna poslovnog rezultata preduzeća, određen je stepenom analitičnosti postavljenih ciljeva i, saglasno, primenjenim sistemom obračuna troškova. Problem kreiranja kontnog plana pogonskog knjigovodstva mora se uvek rešavati u skladu sa postojećim obračunskim prilikama u posmatranom preduzeću.

Ukoliko konkretno preduzeće primaran značaj pridaje dobijanju podataka o stvarnoj ceni koštanja učinaka odnosno opredeli se za sistem obračuna *po stvarnim troškovima*, to će se svakako odraziti i na fizionomiju kontnog plana tj. izbor odgovarajućih računa u kontnom planu. Podsetimo da je ovde izbor proizvodnih mesta troškova (posebno onih iz osnovne delatnosti) prevashodno u funkciji što tačnije raspodele opštih troškova na pojedine proizvode kao konačne nosioce troškova. Kako je već pomenuto, raščlanjavanje po mestima troškova uslovljeno je, u principu, vrstom preduzeća, odnosno tehnološkim karakteristikama njegovog proizvodnog procesa; zatim i različitim svrhama koje se žele postići obuhvatanjem troškova po mestima i, što je ovde posebno značajno, stepenom tačnosti raspodele opštih troškova. Što su zahtevi u pogledu ovog poslednjeg veći, raščlanjavanje po mestima troškova biće dublje – što omogućava i tačnije vezivanje opštih troškova za nosioce troškova. Sa tog aspekta posmatrano, treba ići na onoliki broj mesta troškova koji omogućava da se za svaki proizvod vežu samo troškovi onih operacija kroz koje je on, u toku svoje proizvodnje prošao, odnosno samo oni troškovi koje je on svojom proizvodnjom zaista i prouzrokovao. Pri tome, mesto troškova može da bude i pojedinačna mašina ili grupa sličnih mašina, na kojima se obavljaju

određene operacije. Detaljno raščlanjavanje mesta troškova, sa ciljem što tačnije kalkulacije cene koštanja proizvodnih učinaka, naročito je neophodno u slučaju kada se isti poslovi (struganje, glačanje i sl.) obavljaju na različite načine: ručno ili mašinski ili, pak, na različitim tipovima mašina. U svakom slučaju, pri izboru mesta troškova mora se prvenstveno imati u vidu homogenost njihovih učinaka. Pri razučivanju kontnog plana pogonskog knjigovodstva, uz respektovanje kalkulacionih zahteva, treba imati i osećaj mere odnosno ne sme se ni u jednom momentu izgubiti iz vida princip ekonomičnosti. Naime, u razučivanju ne treba preterivati, jer se može ugroziti ekonomičnost obračuna troškova. Podrazumeva se da granica raščlanjavanja leži tamo gde ono prestaje da bude ekonomično, odnosno tamo gde je korist od dodatnih saznanja manja od troškova koje treba učiniti da bi se do njih došlo.

Imajući u vidu suštinska obeležja sistema obračuna po stvarnim troškovima, čiji je glavni cilj tačna i potpuna kalkulacija cene koštanja učinaka, dovoljno bi bilo da se za svaki organizacioni deo preduzeća odnosno za svako mesto troškova otvori samo po jedan račun u kontnom planu pogonskog knjigovodstva. Ukoliko se, primera radi, zahtevaju podaci posebno o opštim fiksnim a posebno o opštim varijabilnim troškovima pojedinih organizacionih delova, sigurno je da će se respektovanje odnosnih zahteva za podacima odraziti i na odgovarajući izbor računa u kontnom planu. Ovo, u smislu da će se za odnosno mesto troškova u okviru proizvodne delatnosti (pre svega, osnovne) umesto jednog, predvideti dva računa – jedan za njegove opšte fiksne troškove i drugi za njegove opšte varijabilne troškove. Ukoliko bi se zahtevali još i podaci o pojedinim relevantnim vrstama unutar opštih fiksnih i opštih varijabilnih troškova konkretnog organizacionog dela, za odnosno mesto troškova predvideo bi se u kontnom planu i veći broj računa – saglasno relevantnim vrstama troškova za čijim podacima postaji potreba. Sledstveno, kontni plan bio bi razgranatiji.

U slučaju da se, u prvi plan ističu kontrolno - planski zahtevi za podacima, opredeljenje preduzeća bi, za razliku od prethodnog, bilo u korist sistema obračuna *po standardnim troškovima*, što bi uticalo i na drugačiju fizionomiju kontnog plana. Kako se u odnosnom sistemu težište premešta na mesta troškova (postaju centri odgovornosti i kontrole, (a ne samo kalkulacione jedinice), njihov izbor za potrebe obračuna mora da zadovolji kako zahteve kalkulacije, tako i zahteve planiranja i kontrole troškova i rezultata. Pri tome, izbor područja odgovornosti za troškove ne sme biti u koliziji sa odnosnim zahtevima planiranja i kontrole. Za potrebe sistema obračuna po standardnim troškovima neophodno je, pored ostalog, i ustrojstvo odgovarajućeg računskog sistema odnosno kontnog plana - prvenstveno usmerenog na kontrolu ekonomičnosti¹⁷ mesta troškova odnosno utvrđivanje sniženja i prekoračenja standardnih troškova, a s tim u vezi i odgovarajućih odstupanja od standardne zaposlenosti i efikasnosti. Sledstveno, kontni plan pogonskog knjigovodstva preduzeća u kojem funkcioniše sistem obračuna po standardnim troškovima biće "bogatiji" u poređenju sa kontnim planom u slučaju da je opredeljenje bilo u korist sistema obračuna po stvarnim troškovima. Naime, u kontnom planu bi za svako glavno proizvodno mesto troškova trebalo predvideti tri grupe računa: za obuhvatanja njegovih stvarno nastalih troškova, za obuhvatanje njegovih učinaka obračunatih po standardnoj ceni, za prenos i obuhvatanje odstupanja njegovih stvarnih od priznatih standardnih troškova. Značaj dobijenih podataka o odstupanjima izvanredno je veliki. Adekvatnom analizom treba otkriti i uzroke koji su do njih doveli, kao i preduzeti određene mere. Sve ovo biće vredno truda samo pod uslovom da nadležni, na pravi način i u pravo vreme, budu upoznati sa rezultatima analize i, potom, blagovremeno budu donete prave odluke i preduzete adekvatne mere. Što se, pak, dubljeg raščlanjavanja pomenutih računa tiče, ono svakako zavisi od zahteva za podacima koji se postavljaju pred pogonski obračun - kao minimalni zahtev u pogledu dubljeg raščlanjavanja računa stvarnih troškova mesta troškova može se smatrati njihovo raščlanjavanje na pojedinačne i opšte troškove (dakle, imajući u vidu kalkulacione karakteristike) i na fiksne i varijabilne troškove (imajući u vidu ponašanje troškova u odnosu na obim aktivnosti). Kada su u pitanju računi priznatih standardnih troškova mesta troškova, minimumom raščlanjavanja moglo bi se smatrati podvajanje priznatog materijala izrade od priznatih usluga mesta troškova¹⁸.

¹⁷ Za sistem obračuna po standardnim troškovima karakteristična je integralna primena sistema standardnih cena. Ističe se da on – kao cenom fiksirani obračun – faktički postaje količinski obračun troškova. Sledstveno, unutrašnja ekonomija (ili, pak, neekonomija) užih organizacionih delova preduzeća posledica je količinskih ušteda (ili, pak, rasipanja) varijabilnih činilaca proizvodnje.

¹⁸ Podrazumeva se da bi, pri tome, drugi račun služio za podvojeno priznavanje standardnih troškova zarada izrade, standardnih opštih varijabilnih i standardnih opštih fiksnih troškova – dakle, iznosi prvih, drugih i trećih troškova prerade knjižili bi se, ne kao jedna nego, obavezno, kao tri stavke u okviru odnosnog računa.

Uvođenjem standardnih troškova u računski sistem obračuna troškova, ukupni stvarni troškovi razlažu se na dve komponente: standardne troškove i odstupanja stvarnih od standardnih troškova. Pristup paralelnih računa stvarnih i priznatih standardnih troškova omogućava da se neposrednim uvidom u račune troškova i učinaka mesta troškova (npr. iz osnovne delatnosti), raščlane neto odstupanja na odstupanja u potrošnji materijala izrade, zarada izrade i, eventualno, posebnih pojedinačnih troškova, kao i odstupanja u opštim troškovima mesta troškova. Saglasno zahtevima dubljeg raščlanjavanja odstupanja od standardnih opštih troškova proizvodnje moguće je, primera radi, identifikovati odstupanja u potrošnji (ekonomičnosti), odstupanja od standardne zaposlenosti, odstupanja od standardne efikasnosti rada - kako na nivou relevantnih mesta troškova, tako i na nivou preduzeća, kao sinteze odnosnih odstupanja¹⁹. Poznato je da podaci o odstupanjima stvarnih od standardnih troškova imaju izvanredan plansko - kontrolni značaj, posebno kada je u pitanju sužavanje područja posmatranja - posebna pažnja usmerava se na tzv. "problematična" područja u preduzeću.

Za razliku od opredeljenja konkretnog preduzeća za neki od prethodno pomenutih apsorpcionih sistema obračuna troškova, kao potencijalna mogućnost javlja se i sistem obračuna *po standardnim varijabilnim troškovima*. Kako je u pitanju "okrnjen" sistem obračuna po punim standardnim troškovima, razlika između ovog i prethodnog sistema je u tome što se ovde mesta troškova smatraju područjima odgovornosti i kontrole samo za varijabilne troškove (predmet su standardizovanja i praćenja), tako da se fiksni troškovi i obračun odstupanja koja ih se tiču (odstupanja od standardne zaposlenosti, npr.) neće obuhvatati po mestima troškova. Sledstveno, u kontnom planu neće biti potrebno da se predvide računi za obuhvatanje opštih fiksnih troškova (stvarnih i standardnih) po mestima troškova niti računi za obuhvatanje relevantnih odstupanja - kako kada su u pitanju mesta troškova, tako i kada je reč o preduzeću, kao celini²⁰.

Na kraju izlaganja koja se tiču pojedinih sistema obračuna troškova, pomenimo i opšte uslove za njihovu primenu. Što se standardnih troškova tiče, oni se mogu, dugoročno posmatrano, relativno precizno i stabilno utvrditi a, saglasno tome, obezbediti i velike mogućnosti kontrole u uslovima masovne proizvodnje. Ovo, stoga što je reč o istoj proizvodnji koja se stalno ponavlja, gde postoji specijalizacija poslova, kao i velika mogućnost korišćenja specijalizovane opreme i standardnih materijala. Za razliku od masovne, u uslovima serijske proizvodnje, standardne troškove nije moguće tako precizno utvrditi i, sledstveno, efikasno kontrolisati. Ovo, s obzirom na to da je reč o uslovima nedovoljne specijalizacije poslovanja, česte izmene proizvodnih zadataka i materijala, nepotpune opterećenosti pojedinih radnih mesta, univerzalnosti opreme. Problem izbora dovoljno objektiviziranih standarda definitivno značajno utiče na efikasnost funkcionisanja odnosnog obračuna troškova. Istaknimo da se u savremenim uslovima privređivanja koje karakteriše veoma promenljivo proizvodno okruženje - usled brzog zastarevanja standarda tj. potrebe njihovog čestog (i skupog) redefinisiranja – dovodi u pitanje značaj analize dobijenih podataka na računima odstupanja stvarnih od standardnih troškova. Na planu kontrole troškova i proizvodnih aktivnosti preduzeća, odnosna analiza se ograničava na stabilne uslove poslovanja, sa stabilnim proizvodnim tehnologijama i manjim brojem promena.

Radi rezimiranja prethodnih izlaganja vezanih za izbor odgovarajućeg sistema obračuna troškova, podvucimo još jednom da konkretno opredeljenje zavisi prvenstveno od željenih ciljeva odnosno zahteva za podacima. S druge strane, da bi se napravio pravi izbor moraju se sagledati sve mogućnosti u pogledu realizacije željenih ciljeva odnosno neophodno je odlično poznavati sve prednosti i sve nedostatke postojećih sistema obračuna troškova. Sve ovo, naravno, uz nužno uvažavanje konkretnih okolnosti u samom preduzeću. Zavisno od objektivnih i subjektivnih potreba preduzeća, u svakom konkretnom slučaju, trebalo bi da se ocenjuje celishodnost primene određenog sistema obračuna troškova. U novije vreme, u stručnoj literaturi pominju se i tzv. obračun troškova na bazi aktivnosti (Activity Based Costing), obračun ciljnih troškova (Target Costing), Kaizen-obračun troškova (Kaizen Costing) i dr. Odnosna nova rešenja uglavnom su se prvo, pojavljivala u praksi preduzeća, da bi, potom, postajala predmet detaljnijih teorijskih razmatranja.

¹⁹ Odstupanja stvarnih od standardnih nabavnih cena utrošenih činilaca, kao što je poznato, obuhvataju se preko posebnih računa.

²⁰ S druge strane, saglasno insistiranju da zalihe učinaka (nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda) budu bilansirane po punoj proizvodnoj ceni koštanja, biće potrebno da se predvide posebni korektivni računi za obuhvatanje opštih fiksnih troškova proizvodnje iz početnih zaliha učinaka (nedovršene proizvodnje odnosno gotovih proizvoda), kao i posebnog računa troškova perioda za obuhvatanje tekućih opštih fiksnih troškova proizvodnje.

Problem kreiranja kontnog plana pogonskog knjigovodstva suštinski ostaje isti, u smislu da se moraju poštovati zahtevi za podacima koji se postavljaju pred pogonski obračun.

U vezi razmatranja problematike oblikovanja kontnog plana pogonskog knjigovodstva, neizostavno se mora posebno apostrofirati i uticaj *zakonskih* propisa. Naime, glavna ograničenja u tom smislu mogu proisticati iz odredaba o troškovima, vrednovanju zaliha, kao i konceptu rezultata poslovnog subjekta. Kako smo do sada, uglavnom, zaokružili determinišuće faktore, na ovom mestu, želimo da u kontekstu razmatranja uticaja različitih zahteva za podacima na kreiranje kontnog plana pogonskog knjigovodstva, podvučemo još neke momente.

Podsetimo da se finansijsko knjigovodstvo, kao eksterno²¹ orijentisano, nalazi pod strogom regulativom zakonskih i podzakonskih propisa, računovodstvenih načela i standarda. Za razliku od njega, pogonsko knjigovodstvo, kao interno orijentisano, najvećim delom se bavi obuhvatanjem transakcija koje se tiču internog “života” preduzeća. Pri tome, organizacija, raščlanjavanje, oblikovanje i izbor podataka ostavljeno je samim preduzećima u skladu sa njihovim potrebama, a jedino se sadržina kalkulacije cene koštanja nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda nalazi pod zakonskom regulativom. Kako se zadaci kalkulacije izvlače iz ciljeva obračuna troškova i učinaka, jasna je potreba za višenamenski postavljenom kalkulacijom. Ona mora, naime, da bude formalno transparentno strukturirana kako bi zadovoljila različite ciljeve. Ovo, sledstveno, podrazumeva i postavljanje adekvatnog sistema računa odnosno kontnog plana pogonskog knjigovodstva koji će omogućiti da se relevantni podaci jednostavno sliju u kalkulaciju cene koštanja.²² U uslovima kada je, primera radi, propisana obaveza da se zalihe učinaka (nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda) bilansiraju po neophodnim troškovima proizvodnje²³, pogonsko knjigovodstvo mora biti usklađeno sa potrebama odnosno zahtevima finansijskog knjigovodstva, s obzirom na to da ga nužno snabdeva odgovarajućim podacima. Dakle, ukoliko su preduzeća, saglasno propisima, u obavezi da utvrđuju cenu koštanja jedinice učinka²⁴ po troškovima proizvodnje, moraju da se obezbede podaci o ceni koštanja proizvodnje (proizvodnoj ceni koštanja), a za potrebe bilansiranja zaliha učinaka od strane finansijskog knjigovodstva²⁵. Šema kalkulacije cene koštanja, neophodne za procenu zaliha učinaka, mogla bi da sadrži sledeće elemente: troškovi materijala za izradu + troškovi zarada izrade + posebni pojedinačni troškovi proizvodnje + opšti troškovi proizvodnje = cena koštanja proizvodnje (proizvodna cena koštanja). Ukoliko bi se išlo na još jednostavniju šemu, ona bi mogla da sadrži sledeće elemente. troškovi materijala za izradu + troškovi prerade = cena koštanja proizvodnje (proizvodna cena koštanja). Ako bi se proizvodna cena koštanja dopunila podacima o opštim troškovima uprave, opštim troškovima prodaje i, eventualno, posebnim pojedinačnim troškovima prodaje (ukoliko postoje), došlo bi se do tzv. komercijalne cene koštanja nosilaca rezultata. Ovakvo vertikalno raščlanjavanje kalkulacije zahteva da razuđenost obračuna troškova i učinaka omogući bar funkcionalnu podelu opštih troškova (nabavka, proizvodnja, uprava i prodaja). Naravno, još transparentniji podaci mogli bi se dobiti ukoliko bi se išlo na raščlanjavanje opštih troškova na opšte fiksne i opšte varijabilne troškove, što bi omogućilo dobijanje posebno značajnih podataka o varijabilnim troškovima po jedinici učinka²⁶.

Rečju, pored uvažavanja određenih opštih načela od kojih se polazi, modeliranje kontnog plana pogonskog knjigovodstva uslovljeno je konkretnim stvarnim obračunskim prilikama, a one su svakako determinisane još

²¹ Ovo, kako po obuhvaćenim transakcijama koje se tiču relacije preduzeće - okruženje, tako imajući u vidu i namenu računovodstvenih izveštaja (bilansa stanja i bilansa uspeha) da služe potrebama polaganja računa uprave preduzeća vlasnicima kao i pružanje informacija kreditorima, državnim organima i dr.

²² Podrazumeva se da sistem računa pogonskog knjigovodstva mora da bude usaglašen sa tipom proizvodnje (masovna ili pojedinačna).

²³ Ili neto prodajnoj vrednosti, ako je ona niža.

²⁴ Kalkulacija, odnosno jedinični obračun nosilaca troškova, smatra se esencijalnim informativnim izlazom iz obračuna troškova i to nezavisno od sistema obračuna troškova na kojem je zasnovan.

²⁵ Saglasno uključivanju svih troškova proizvodnog funkcionalnog područja u cenu koštanja učinaka, kao međurezultat javlja se bruto dobitak. Iz njega se pokrivaju troškovi uprave, prodaje istraživanja i razvoja da bi se dobio dobitak kao oblik rezultata. Ukoliko bi se u cenu koštanja učinaka uključivali puni – komercijalni troškovi, rezultat bi se iskazivao u obliku dobitka. Ako bi se, pak, u cenu koštanja učinaka uključivali samo varijabilni troškovi, kao međurezultat bi se javila kontribuciona (marginalna) marža, iz koje bi se pokrili fiksni troškovi i dobio dobitak, kao oblik rezultata.

²⁶ Podsećamo da se može ići i na horizontalno raščlanjavanje – primera radi; odgovarajuće razučivanje odnosno kalkulacije po konačnim tj. glavnim mestima troškova i sl.

i zvaničnim kontnim okvirom, kao i odgovarajućim propisima koji regulišu problematiku bilansiranja zaliha i rashoda od strane finansijskog knjigovodstva.

~ O ~

U nastavku ćemo nastojati da prethodna izlaganja, makar delimično, ilustrujemo konkretnim primerom. Reč je o izboru adekvatnih računa mesta troškova, i to, pre svega, onih najznačajnijih - računa mesta troškova iz osnovne proizvodne delatnosti konkretnog preduzeća, imajući u vidu sledeće momente koji determinišu pravilan izbor odnosnih računa u njegovom kontnom planu pogonskog knjigovodstva: Proizvodnja se odvija kroz tri posebne faze (I, II, III) ; Operacije u III fazi obavljaju se na mašinama tipa A i B, čiji se troškovi po jednom mašinskom času znatno razlikuju; S obzirom na to da materijali za izradu X i Y imaju poseban značaj za fazu I, njihov nastanak prati se preko posebnih računa; Obračun troškova i učinaka u odnosnom preduzeću zasniva se na sistemu obračuna po standardnim troškovima, kako bi se obezbedili podaci o sniženju odnosno prekoračenju standardnih troškova, kao i podaci o odstupanjima od standardne zaposlenosti i od standardne efikasnosti, i to posebno po osnovu opštih fiksnih troškova, a posebno po osnovu opštih varijabilnih troškova. U konkretnom slučaju, u analitičkom kontnom planu pogonskog knjigovodstva, za odnosna mesta troškova iz osnovne delatnosti, u skladu sa zvanično važećim bilansnim kontnim okvirom, mogla bi se predvideti sledeća konta:

Računi za obuhvatanje stvarno nastalih troškova

- 9300 - 10 Faza I - stvarni opšti fiksni troškovi
- 9300 - 20 Faza I - stvarni opšti varijabilni troškovi
- 9300 - 30 Faza I - stvarni troškovi zarada izrade
- 9300 - 40 Faza I - stvarni troškovi materijala za izradu X
- 9300 - 41 Faza I - stvarni troškovi materijala za izradu Y
- 9300 - 42 Faza I - stvarni troškovi ostalog materijala za izradu
- 9301 - 10 Faza II - stvarni opšti fiksni troškovi
- 9301 - 20 Faza II - stvarni opšti varijabilni troškovi
- 9301 - 30 Faza II - stvarni troškovi zarada izrade
- 9301 - 40 Faza II - stvarni troškovi materijala za izradu
- 9302 - 10 Faza III (mašine tipa A) - stvarni opšti fiksni troškovi
- 9302 - 20 Faza III (mašine tipa A) - stvarni opšti varijabilni troškovi
- 9302 - 30 Faza III (mašine tipa A) – stvarni troškovi zarada izrade
- 9302 - 40 Faza III (mašine tipa A) - stvarni troškovi materijala za izradu
- 9303 - 10 Faza III (mašine tipa B) - stvarni opšti fiksni troškovi
- 9303 - 20 Faza III (mašine tipa B) - stvarni opšti varijabilni troškovi
- 9303 - 30 Faza III (mašine tipa B) - stvarni troškovi zarada izrade
- 9303 - 40 Faza III (mašine tipa B) - stvarni troškovi materijala za izradu

Računi za priznavanje standardnih troškova

- 9300 - 70 Faza I - standardni opšti fiksni troškovi
- 9300 - 71 Faza I - standardni opšti varijabilni troškovi
- 9300 - 72 Faza I - standardni troškovi zarada izrade
- 9300 - 73 Faza I - standardni troškovi materijala za izradu X
- 9300 - 74 Faza I - standardni troškovi materijala za izradu Y
- 9300 - 75 Faza I - standardni troškovi ostalog materijala za izradu
- 9301 - 70 Faza II - standardni opšti fiksni troškovi
- 9301 - 71 Faza II - standardni opšti varijabilni troškovi
- 9301 - 72 Faza II - standardni troškovi zarada izrade
- 9301 - 73 Faza II - standardni troškovi materijala za izradu
- 9302 - 70 Faza III (mašine tipa A) - standardni opšti fiksni troškovi
- 9302 - 71 Faza III (mašine tipa A) - standardni opšti varijabilni troškovi
- 9302 - 72 Faza III (mašine tipa A) - standardni troškovi zarada izrade
- 9302 - 73 Faza III (mašine tipa A) - standardni troškovi materijala za izradu
- 9303 - 70 Faza III (mašine tipa B) - standardni opšti fiksni troškovi
- 9303 - 71 Faza III (mašine tipa B) - standardni opšti varijabilni troškovi

9303 - 72 Faza III (mašine tipa B) - standardni troškovi zarada izrade
9303 - 73 Faza III (mašine tipa B) - standardni troškovi materijala za izradu

**Računi odstupanja od standardne zaposlenosti i efikasnosti,
i računi za prenos odstupanja u potrošnji**

9300 - 90 Faza I - odstupanje od standardne zaposlenosti
9300 - 91 Faza I - odstupanje od standardne efikasnosti (OFT)
9300 - 92 Faza I - odstupanje od standardne efikasnosti (OVT)
9300 - 97 Faza I - pozitivno odstupanje u potrošnji
9300 - 98 Faza I - negativno odstupanje u potrošnji
9301 - 90 Faza II - odstupanje od standardne zaposlenosti
9301 - 91 Faza II - odstupanje od standardne efikasnosti (OFT)
9301 - 92 Faza II - odstupanje od standardne efikasnosti (OVT)
9301 - 97 Faza II - pozitivno odstupanje u potrošnji
9301 - 98 Faza II - negativno odstupanje u potrošnji
9302 - 90 Faza III (mašine tipa A) - odstupanje od standardne zaposlenosti
9302 - 91 Faza III (mašine tipa A) - odstupanje od standardne efikasnosti (OFT)
9302 - 92 Faza III (mašine tipa A) - odstupanje od standardne efikasnosti (OVT)
9302 - 97 Faza III (mašine tipa A) - pozitivno odstupanje u potrošnji
9302 - 98 Faza III (mašine tipa A) - negativno odstupanje u potrošnji
9303 - 90 Faza III (mašine tipa B) - odstupanje od standardne zaposlenosti
9303 - 91 Faza III (mašine tipa B) - odstupanje od standardne efikasnosti (OFT)
9303 - 92 Faza III (mašine tipa B) - odstupanje od standardne efikasnosti (OVT)
9303 - 97 Faza III (mašine tipa B) - pozitivno odstupanje u potrošnji
9303 - 98 Faza III (mašine tipa B) - negativno odstupanje u potrošnji
itd. itd.

Kao što se može uočiti, za svako od četiri mesta troškova iz osnovne proizvodne delatnosti, tj. za mesto troškova Faza I, mesto troškova Faza II, mesto troškova Faza III (mašine tipa A) i mesto troškova Faza III (mašine tipa B), predviđena su po tri niza računa. Prvi niz računa predviđen je za obuhvatanje stvarno nastalih (stvarna količina x standardna cena) primarnih i sekundarnih troškova svakog od pomenutih mesta troškova. Drugi niz računa tiče se obuhvatanja standardnih troškova (standardna količina x standardna cena) koji se odnosnim mestima troškova priznaju za ostvareni učinak. Treći niz, pak, predstavljaju računi odstupanja od standardne zaposlenosti odnosnih mesta troškova, njihove efikasnosti (kako po osnovu opštih fiksnih, tako i po osnovu opštih varijabilnih troškova), kao i računi za prenos sniženja odnosno prekoračenja standardnih troškova (odstupanja u potrošnji tj. odstupanja u ekonomičnosti) svakog od njih. Na analogan način, predvidela bi se i odgovarajuća konkretna konta i za mesta troškova u okviru ostalih svodnih računa tj. mesta troškova sporedne proizvodne delatnosti, mesta troškova pomoćne proizvodne delatnosti itd. Podrazumeva se, naravno, da se i prilikom predviđanja konkretnih računa u ostalim delatnostima moraju imati u vidu svi momenti koji determinišu njihovo uvođenje u računsku nomenklaturu odnosnog kontnog plana. Tako, primera radi, unutar svodnog računa Mesta troškova nabavke, moguće je otvoriti posebne račune za praćenje opštih troškova nabavnog odeljenja i pojedinih magacina materijala. U okviru svodnog konta Mesta troškova uprave mogu se predvideti računi za svako odeljenje koje pripada upravi (opšta služba, knjigovodstvo, blagajna i dr.). Isto tako, unutar svodnog konta Mesta troškova prodaje, mogu se predvideti posebni računi za praćenje troškova prodajnog odeljenja i pojedinih magacina gotovih proizvoda. Svi do sada pominjani računi predstavljaju konta mesta troškova u okviru glavnih funkcija odnosno područja ukupne delatnosti proizvodnog preduzeća. Podrazumeva se da problematici izbora računa mesta troškova, svakako, pripada centralno mesto. Osim njih, međutim, u kontnom planu pogonskog knjigovodstva, neophodno je da se predvide i računi koji se odnose na preduzeće kao celinu.

Ovde spadaju, pre svega, konta unutar svodnog računa nosilaca troškova (nosioci troškova osnovne delatnosti, nosioci troškova sporedne delatnosti i, eventualno, nosioci troškova pomoćne delatnosti) i računa

poluproizvoda sopstvene proizvodnje, kao i računa koji se tiču njihove ispravke vrednosti. Podrazumeva se, takođe, dublje raščlanjavanje i ovih računa. Isto tako, kada je reč o odstupanjima utvrđenim na odgovarajućim računima konačnih mesta troškova, ona se sa odnosnih računa mesta troškova prenose na odgovarajuće račune odstupanja koji se tiču celine preduzeća (unutar svodnih računa ispravke vrednosti nosilaca troškova odnosno odstupanja u troškovima nosilaca troškova). Nakon toga ona postaju predmet daljeg obračunskog disponiranja odnosno postupka njihovog daljeg usmeravanja u skladu sa ciljevima kratkoročnog obračuna poslovnog rezultata preduzeća i užih organizacionih delova²⁷. Svoje mesto u odnosnom kontnom planu nalaze, takođe, i konta unutar svodnog računa gotovih proizvoda i računa odstupanja u troškovima gotovih proizvoda, kao i unutar svodnih računa poslovnih rashoda, prihoda i rezultata²⁸.

S obzirom na to da su u ovom domenu (dakle, kada je reč o računima za preduzeće kao celinu), razlike između pojedinačnih preduzeća manje, problem izbora odnosnih zajedničkih računa neuporedivo je lakši. No, bez obzira na to, i ovde treba imati u vidu i neke specifičnosti odnosno razlike u zahtevima za podacima koje, kao unapred utvrđeni cilj, pojedina preduzeća postavljaju pred svoje pogonsko knjigovodstvo. Primera radi, u skladu sa različitim zahtevima za podacima o pojedinim vrstama odstupanja od standardnih troškova, račun ispravke vrednosti tj. odstupanja u troškovima nosilaca troškova može biti raščlanjen na račune: Odstupanje od standardnih cena činilaca proizvodnje, Odstupanje od standardne zaposlenosti, Pozitivna odstupanja od standardne efikasnosti, Negativna odstupanja od standardne efikasnosti, Odstupanja zbog nastanka nepredviđenih²⁹ troškova, Pozitivna odstupanja u potrošnji, Negativna odstupanja u potrošnji, Ostala odstupanja od standardnih troškova.

Na kraju izlaganja vezanih za rešavanje najvažnijeg organizacionog problema - kreiranja kontnog plana pogonskog knjigovodstva, naglasimo još jednom da, imajući u vidu veliki broj tačaka gledišta relevantnih za izbor, broj računa može da bude izuzetno veliki. S obzirom na to, treba voditi računa i o zahtevima preglednosti, stručnoj spremi kadrova kao i tehničkoj opremljenosti knjigovodstva. Ako se sve ovo ima u vidu, kontni plan neće biti previše razuđen, a ipak će moći da zadovolji sve zahteve koji se postavljaju pred pogonsko knjigovodstvo. Rečju, što se dileme "dokle treba ići u raščlanjavanju" tiče, odgovor zavisi od željenog stepena razgranatosti (odnosno podataka koji se žele dobiti), kao i od specifičnosti konkretnog preduzeća. Pri tome, granica raščlanjavanja data je principom ekonomičnosti. Ukoliko knjigovodstvo raspolaže kompjuterskom tehnikom, moguće je da se u kontnom planu dovede do izražaja najdublje moguće raščlanjavanje, odnosno da se predvidi ogroman broj računa, bez opasnosti po ažurnost i preglednost pogonskog knjigovodstva. Međutim, i tu se moraju imati u vidu svi kriterijumi koji determinišu pravilan izbor računa u odnosnom kontnom planu³⁰. Izgubi li se to iz vida, izabraće se neadekvatna konta, pa će čitav obračun biti usmeren na dobijanje nedovoljno celishodnih podataka. Do njih će se brzo i ažurno dolaziti, ali, ipak, korist od njih neće biti srazmerna.

²⁷ Podsetimo da, pri tome, odstupanja koja su rezultat organizacionih propusta ne mogu da nađu svoje mesto u troškovima proizvoda. U slučaju da se, pak, jave i ona koja su rezultat nesavršenosti standarda, standardna cena koštanja nije dovoljno pouzdana za bilansiranje zaliha i rashoda. Sledstveno, treba korigovati obe veličine srazmernim delom odstupanja (po srazmernom računom odnosna odstupanja se alociraju na rashode u bilansu uspeha i na zalihe nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda u bilansu stanja).

²⁸ Primera radi, treba predvideti i analitička konta za vođenje gotovih proizvoda - po fabrikama, pogonima, grupama proizvoda. Ovo je pretpostavka za isto takvo raščlanjavanje računa koje se tiče troškova realizovanih proizvoda. Podvucimo, takođe, da kada je reč o svodnim računima poslovnih rashoda, prihoda i rezultata, što je ambiciozniji pristup sistematskom kratkoročnom obračunu rezultata (kao unapred utvrđeni cilj), to će i razuđivanje kontnog plana pogonskog knjigovodstva u odnosnom delu biti veće. Podsetimo da se u nadležnosti finansijskog knjigovodstva nalazi obuhvatanje prihoda po osnovu proizvoda i usluga (kao i dužničko-poverilačkih odnosa, nastalih po tom osnovu), i to samo po propisanom svodnim kontima i po važećoj metodi periodizacije prihoda - npr. metoda fakturisane realizacije, kao što je kod nas propisano). Prihodi preduzeća iz eksterne prodaje proizvoda i usluga, primarno i sintetički obuhvaćeni u finansijskom knjigovodstvu, preuzimaju se potom od njega u samostalno-izolovano pogonsko knjigovodstvo, gde se, u zavisnosti od postavljenih ciljeva, analitički obuhvataju. Naime, zahtevi internog raščlanjavanja poslovnog rezultata diktiraju pogonskom knjigovodstvu i analitičko obuhvatanje prihoda. Podrazumeva se da ni u jednom od knjigovodstava ne smeju da izostanu ni prihodi po osnovu aktiviranja učinaka bez obzira na to što inicijativa za obuhvatanje internih prihoda po ovom osnovu potiče iz pogonskog knjigovodstva

²⁹ Odnosno standardizovanjem neobuhvaćenih troškova.

³⁰ S obzirom na to da se njime određuje struktura podataka koje pogonsko knjigovodstvo, kao najvažniji deo – učesnik u sprovođenju celine toka internog obračuna, treba neposredno da pruži.

ZAKLJUČAK

U savremenim uslovima poslovanja uporedivost podataka odnosno informacija predstavlja imperativ. Sledstveno, unificirano knjigovodstvo preduzeća predstavlja nešto što se podrazumeva. Osnov jednoobraznog knjigovodstva predstavlja celishodno koncipiran kontni okvir odnosno kontni plan, koji sa njim mora da bude apsolutno usaglašen. Glavnu problematiku, izrade kontnog plana predstavlja prilagođavanje kontnog okvira individualnim potrebama konkretnog preduzeća. Iako je reč o prilagođavanju u granicama koje su definisane kontnim okvirom, koncipiranje kontnog plana predstavlja veoma obiman, složen, stručan i kreativan posao. U pitanju je najznačajniji posao pri organizacionom ustrojstvu knjigovodstva, računovodstvenog informacionog sistema i, uopšte, integralnog informacionog sistema preduzeća.

Ustrojstvo računskog sistema nije samo knjigovodstveni, već prvenstveno organizacioni posao. Ovo stoga što su računski izrazi organizacije preduzeća a, kao što je poznato, ona je od preduzeća do preduzeća manje ili više različita. Kontni plan, kao spisak stvarno potrebnih računa odnosno konta predstavlja praktično skup pokazatelja (podataka) koje odnosno knjigovodstvo treba da pruži, i to kako za interne tako i za eksterne korisnike. Da li će, i u kojoj meri, oni biti zadovoljni prezentiranim podacima odnosno pokazateljima, zavisi od toga da li su oni koji su ustrojili konkretni kontni plan izabrali prave račune tj. tačke gledišta za posmatranje poslovnih promena u konkretnom preduzeću. Ukupna informativna snaga računovodstvenog informacionog sistema konkretnog preduzeća fundamentalno je determinisana celishodnim ustrojem kontnog plana preduzeća, posebno u zavisnosti od toga kako je rešen problem kreiranja njegove vertikalne dimenzije. Naravno, sadržaj kontnog plana nije statičan. Osim računa koji se u njemu predviđaju prilikom ustrojstva knjigovodstva (primera radi, na početku poslovne godine), u toku poslovne godine mogu se uključiti i novi računski, kad god se za njima javi potreba. Decimadni sistem raščlanjavanja omogućuje to u punoj meri, i to bez ikakvog narušavanja dotadašnjeg redosleda računa u kontnom planu, odnosno u glavnoj knjizi koja se na osnovu njega formira.

Knjigovodstvo konkretnog preduzeća može biti opremljeno najsavremenijom tehnikom ali, iako izuzetno moderno, istovremeno može da bude i izuzetno slabo - neće moći da odgovori postavljenim zadacima ako je njegov kontni plan slab odnosno ukoliko su tačke gledišta neadekvatno izabrane. S druge strane, pak, moguće je da knjigovodstvo jednog preduzeća karakteriše relativno nizak stepen tehničke opremljenosti ali da, istovremeno, i pored toga što nije moderno, bude i vrlo dobro. Ovo, pod pretpostavkom da je njegov kontni plan svrsishodno postavljen odnosno da su izabrani pravi računski. Poznato je, naime, da "učinak" knjigovodstva u prvom redu zavisi od izbora pokazatelja – računa u kontnom planu.

LITERATURA:

1. Ekonomski rečnik, 2. izmenjeno i dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
2. Jablan Stefanović, R., Interni obračun, 2. dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
3. Jablan Stefanović, R., Principi ustrojstva kontnih planova, Savez RFR Srbije, Beograd, 1989.
4. Meigs R.F. & Meigs W.B., Accounting : The Basis for Business Decisions, Ninth edition, McGraw-Hill Inc, 1993.
5. Romney/Steinbart, Accounting Information Systems, 9/E.,International Ed. Prentice Hall, New Jersey, 2003.