

FORMALNI MONIZAM I FORMALNI DUALIZAM U KONTNIM OKVIRIMA

FORMAL MONISM AND FORMAL DUALISM IN FRAMES OF ACCOUNTS

Dr Radmila Jablan Stefanović, vanredni profesor
Mr Vladan Knežević, asistent
Ekonomski fakultet, Beograd

Apstrakt: U radu se bavimo formalnim monizmom i formalnim dualizmom zastupljenim u kontnim okvirima. Osvetljeni su, pre svega, formalni monizam i formalni dualizam u funkcionalnom (procesnom) kontnom okviru, a zatim i formalni dualizam svojstven bilansnom kontnom okviru. Pri tome, oba fenomena prisutna u kontnim okvirima apostrofirana su sa dva relevantna aspekta. Prvi aspekt posmatranja jeste sadržina i redosled računa - pre svega, računskih klasa koje predstavljaju „organske“ delove konkretnog tipa kontnog okvira. Drugi aspekt tiče se organizacionog odnosa između finansijskog i pogonskog knjigovodstva (organizacionog ustrojstva pogonskog knjigovodstva), uslovljenog globalnom strukturom određenog tipa kontnog okvira.

Ključne reči: kontni okvir, funkcionalni kontni okvir, bilansni kontni okvir, formalni monizam, formalni dualizam.

Abstract: This paper deals with formal monism and formal dualism within frames of accounts. It displays, before all, formal monism and formal dualism in a functional (process) frame of accounts, and then formal dualism related to balance frame of accounts. Both phenomena present in frames of accounts are viewed from two relevant aspect. The first aspect refers to the contents and account succession – before all, account classes that represent „organic“ parts of a specific frame of account. The second aspect focuses on the organizational relation between financial and operation bookkeeping (organizational designing of operation bookkeeping), conditioned by the global structure of a certain type of frame of accounts.

Key words: frame of accounts, functional frame of accounts, balance frame of accounts, formal monism, formal dualism.

UVOD

Osnovni smisao izrade kontnih okvira jeste jednoobrazno vođenje knjigovodstva radi ostvarivanja određenih ciljeva. U pitanju je nomenklatura tj. spisak mogućih svodnih (okvirnih) računa koji se odnose na užu ili širu krug preduzeća. S obzirom na to da je reč o „zajedničkom skeletu“ tj. „kosturu“ od kojeg pri sastavljanju svojih kontnih planova polaze preduzeća – korisnici, jezik kojim „govore“ njihova knjigovodstva manje – više je isti. Naravno, u pitanju je jednoobraznost koja se dostiže na nivou svodnih računa u kontnom okviru.

Kada je u pitanju formalno raščlanjavanje računa u kontnom okviru, koje odražava „arhitektoniku“ formalne strukture odnosnog kontnog okvira, opšteprihvaćeno rešenje jeste dekadni princip klasifikacije i simboličkog obeležavanja računa. Materijalno raščlanjavanje računa u kontnom okviru ima, pak, za predmet komponovanje sadržaja i utvrđivanje redosleda pre svega klasa, kao najširih računskih celina u kontnom okviru. Pri tome se, principijelno, može poći od funkcionalnog (procesnog) ili bilansnog principa (principa zaključka). Ovo, imajući u vidu shvatanje zadataka knjigovodstva i efikasnosti njihovog izvršavanja.¹

U radu se bavimo formalnim monizmom i formalnim dualizmom, fenomenima koji su relevantni sa gledišta ustrojstva kontnih okvira i organizacionog odnosa između finansijskog i pogonskog knjigovodstva, uslovljenog globalnom strukturom konkretnog tipa kontnog okvira.

FORMALNI MONIZAM U FUNKCIONALNOM KONTNOM OKVIRU

O formalnom monizmu u funkcionalnom kontnom okviru može se govoriti sa dva relevantna aspekta - sa aspekta njegovog ustrojstva, odnosno sadržine i redosleda računa koji čine njegove organske delove, kao i sa

¹ Mellerowicz K., *Kosten und Kostenrechnung, Band 2,1, IV Auflage, Berlin, 1966. str. 85-90.*

aspekta organizacionog ustrojstva pogonskog knjigovodstva, uslovljenog globalnom strukturom ovog tipa kontnog okvira. U nastavku ćemo osvetliti oba pomenuta aspekta.

Sa *aspekta sadržine*, funkcionalni kontni okvir bazira na tzv. formalnom monizmu. Reč je o monističkom kontnom okviru, odnosno *jedinstvenom zaokruženom sistemu računa*, preko kojih se obuhvata ukupan kružni tok sredstava u preduzeću. On, dakle, kao svoje „organske“ delove istovremeno sadrži kako račune finansijskog tako i račune pogonskog knjigovodstva.

Zagovornici ovog tipa kontnog okvira smatraju da je glavni zadatak knjigovodstva obuhvatanje kružnog toka vrednosti (N-R...P...R1-N1) i da se ovaj zadatak najlakše ostvaruje upravo kroz jedinstven računski sistem. Pri tome, oni polaze od poznatog Šmalenbahovog stava da „ukupno računovodstvo preduzeća u svim svojim delovima mora da predstavlja jednu celinu“ tj. da obezbeđuje sve podatke koji se od njega traže: organsko ustrojstvo računovodstva, tačan obračun cene koštanja, pouzdano i brzo sprovođenje mesečnih zaključaka, lako utvrđivanje periodičnog rezultata, podvajanje fiksnih i proporcionalnih troškova, kontrolu pojedinih odeljenja i mesta troškova i uporedivost preduzeća.² Pravilno knjigovodstveno obuhvatanje kružnog toka vrednosti uslovljava odgovarajući materijalni sadržaj i redosled računskih klasa u kontnom okviru. Njihov sadržaj, sledstveno, trebalo bi da odgovara sadržaju i redosledu pojedinih faza ukupnog kružnog toka a, redosled klasa trebalo bi da je usaglašen sa redosledom pojedinih faza u kojima se kružni tok odvija.

Od fundamentalnog je značaja da se pri utvrđivanju materijalnog sadržaja pojedinih klasa dosledno respektuju zahtevi homogenosti i integralnosti, jer će ovo olakšati i sastavljanje bilansnih agregata – bilansa stanja i bilansa uspeha. Na ovom mestu neizostavno se mora podvući da odsustvo identičnog redosleda računa u funkcionalnom kontnom okviru i bilansnih pozicija (u šemama bilansa stanja i bilansa uspeha) ne znači da ne postoji organska veza između knjigovodstva, s jedne i bilansa, s druge strane, kao što tvrde neki autori. Ona, svakako, postoji i proizilazi iz činjenice da je u kontnom okviru i u bilansnim šemama reč o istim elementima obeleženih istim simbolima i nazivima, kao i iz okolnosti da se, prilikom popunjavanja bilansnih šema, salda računa direktno preuzimaju (bez dodavanja ili oduzimanja). Rečju, organska veza između bilo kojeg računa u kontnom okviru i bilansne pozicije na kojoj se iskazuje njegov saldo ne zavisi od njihovog redosleda u kontnom okviru i bilansnoj šemi, već jedino i isključivo od potpune identičnosti njihovog sadržaja. Formalni monizam svojstven je procesnom (funkcionalnom) kontnom okviru i sa *aspekta organizacionog ustrojstva pogonskog knjigovodstva*. Naime, jedna od mogućnosti koju pruža ovaj kontni okvir jeste da se pogonsko knjigovodstvo organizuje u okviru *zajedničke glavne knjige* sa računima finansijskog knjigovodstva. Ova mogućnost postoji zahvaljujući globalnoj strukturi procesnog kontnog okvira. S obzirom na to da on kao monistički (jedinstveni sistem računa) istovremeno, kao svoje organske delove, sadrži kako račune finansijskog tako i račune pogonskog knjigovodstva, odnosno račun se i formalno mogu voditi u jedinstvenoj, zajedničkoj glavnoj knjizi.

Osnovna karakteristika ovog organizacionog rešenja jeste postojanje *jedinstvenog kruga računa* (tzv. formalni monizam) u kome se vrše sva knjiženja – kako ona koja se odnose na eksterno tako i ona koja se tiču internog kretanja vrednosti - s jedinstvenim, zajedničkim probnim bilansom. U zajedničkoj glavnoj knjizi finansijskog i pogonskog knjigovodstva uporedo – jedni pored drugih – egzistiraju svi računi tj. kako oni koji pripadaju finansijskom tako i oni koji pripadaju pogonskom knjigovodstvu. Pri tome, svi oni međusobno direktno korespondiraju, tako da ne postoje bilo kakvi prelazni računi odnosno račun veze. Tako, prenošenje primarnih vrsta troškova vrši se odobrenjem računa za raspored primarnih vrsta troškova, a na teret odgovarajućih računa mesta troškova i nosilaca troškova otvorenih u istoj, zajedničkoj glavnoj knjizi. Prenos sa ovih računa na račune gotovih proizvoda, a odatle na teret računa troškova realizovanih gotovih proizvoda i usluga, vrši se, takođe, direktnim odobrenjem, odnosno zaduženjem odgovarajućih računa otvorenih u zajedničkoj glavnoj knjizi.³

² Schmalenbach E., *Der Kontenrahmen*, V Auflage, Leipzig, 1937, str. 4-13. Prema: Jablan Stefanović R., *Interni obračun*, 2. dopunjeno izdanje, Centar za izdavačku delatnost, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str. 37. i 355-356.

³ U izlaganjima – kako ovim, tako i narednim - imamo u vidu tradicionalni apsorpcioni obračun po stvarnim troškovima, uz integralnu primenu knjigovodstvene metode obračuna. U vezi organizacionih rešenja kojim se u ovom radu bavimo, pogledati detaljnije, primera radi prethodno citirano delo autora, kao i tamo navedenu literaturu.

Zajedničko finansijsko i pogonsko knjigovodstvo pretežno je primenljivo u manjim i srednjim preduzećima, posebno onim koja nemaju potrebe za dubljim raščlanjavanjem računa, kao i u preduzećima koja pred interni obračun ne postavljaju značajnije zahteve (trgovinska i zanatska preduzeća, primera radi). Isto tako, ono je primenljivo i u industrijskim preduzećima sa homogenim proizvodnim programom koja se služe divizionom kalkulacijom (pivare, cementare, mlinovi i sl.).

FORMALNI DUALIZAM U FUNKCIONALNOM KONTNOM OKVIRU

Globalna struktura funkcionalnog kontnog okvira (monistički kontni okvir – jedinstven računski sistem) pruža još jednu mogućnost kada je u pitanju *organizaciono ustrojstvo pogonskog knjigovodstva*. Moguće je, naime, da se računi pogonskog knjigovodstva izdvoje u posebnu, samostalnu glavnu knjigu izdvojenog pogonskog knjigovodstva odnosno da se pogonsko knjigovodstvo organizaciono ustroji kao *posebno – izdvojeno*, potpuno samostalno u odnosu na finansijsko knjigovodstvo.

Odnosni organizacioni oblik formira se izdvajanjem iz zajedničke glavne knjige svih računa preko kojih se evidentira interno kretanje vrednosti (troškova i učinaka). Izdvajanjem računa pogonskog knjigovodstva u posebnu glavnu knjigu izdvojenog pogonskog knjigovodstva dolazi do neravnoteže prometa, kako u tom knjigovodstvu, tako i u „zajedničkom“ knjigovodstvu, iz kojeg su ti računi izdvojeni. Odnosna razlika identična je u oba knjigovodstva, ali je suprotnog – recipročnog karaktera. Da bi se obezbedila uravnoteženost prometa otvaraju se u oba knjigovodstva posebni prelazni računi. Putem odnosnih računa veze obezbeđuje se bezizuzetno dvostrano knjiženje svake poslovne promene – kako u samostalnom izdvojenom pogonskom knjigovodstvu, tako i u samostalnom finansijskom knjigovodstvu.

Ukupno knjigovodstvo ovde je, dakle, podeljeno u dva samostalna područja – posebno finansijsko i posebno pogonsko knjigovodstvo. Svako od njih ima poseban zaokružen sistem računa (*dva kruga računa* – tzv. formalni dualizam) i samo oba zajedno predstavljaju ukupno knjigovodstvo preduzeća. I pored toga, međutim, izdvojeno pogonsko knjigovodstvo nije izolovano, već ostaje u stalnoj računskoj vezi s finansijskim knjigovodstvom preko prelaznih računa. U pitanju je prirodna odnosno organska veza, zahvaljujući ovim računima veze koji se vode u oba knjigovodstva.

Kao i u prethodnom slučaju (zajedničko finansijsko i pogonsko knjigovodstvo – jedinstveni krug računa – tzv. formalni monizam), tako i kod ovog organizacionog oblika (dva kruga računa – tzv. formalni dualizam), sadržinu pogonskog knjigovodstva čine isti osnovni elementi odnosno računski mesta troškova, nosilaca troškova, gotovih proizvoda, računski poslovnih rashoda, poslovnih prihoda i poslovnog rezultata.⁴ Razlika je samo u tome što se kod prvog rešenja oni vode u jedinstvenoj glavnoj knjizi zajedno sa računima finansijskog knjigovodstva, dok se u drugom slučaju oni izdvajaju u posebnu, samostalnu glavnu knjigu izdvojenog pogonskog knjigovodstva (podrazumeva se i prisustvo računa veze u ovom slučaju).

Dakle, drugo organizaciono rešenje koje omogućava funkcionalni kontni okvir, poznaje dva (umesto jednog) potpuno zaokružena sistema računa odnosno dve samostalne glavne knjige – jedan krug računa za finansijsko i jedan krug računa za izdvojeno pogonsko knjigovodstvo (formalni dualizam). Sledstveno, kontrola knjiženja u svakom od njih ostvaruje se putem samostalnih probnih bilansa. Ovo organizaciono rešenje razlikuje se u odnosu na prethodno (zajedničko finansijsko i pogonsko knjigovodstvo) jedino po tome što je kod njega jedinstvena računska sistematika, a time i jedinstveni obračunski tok, prekinut pomoću prelaznih računa tj. računa veze koji se, kako je pomenuto, vode u oba knjigovodstva. Ova konta koriste se u slučaju kada proturačun ne pripada krugu računa iste glavne knjige. Prema tome, sadržaj prelaznih računa (u finansijskom odnosno pogonskom knjigovodstvu) je isti, ali recipročnog karaktera. Prilikom zaključka ukupnog knjigovodstva, odnosni računski veze se međusobno poništavaju – kompenziraju, pa se tako opet dolazi do jedinstvenog sistema.

Samostalno – izdvojeno pogonsko knjigovodstvo posebno je celishodno u većim preduzećima koja imaju prostorno odvojene pogone, kao i u srednjim preduzećima u kojima se izrađuje veći broj proizvoda. Uopšteno posmatrano, može se izvući zaključak da je odnosno organizaciono rešenje primenljivo u svim onim uslovima koje karakteriše postavljanje značajnih zahteva u pogledu „količine“ informacija, postojanja

⁴ Ovo razgraničenje je i najčešće.

velikog broja knjiženja i gde se, sledstveno, postavljaju veći zahtevi i sa gledišta racionalne podele rada.⁵ U nastavku ćemo osvetliti oba relevantna aspekta – pre svega, sadržinu i redosled računa, a zatim i organizacioni odnos između finansijskog i pogonskog knjigovodstva, uslovljen globalnom strukturom kontnog okvira zasnovanog na bilansnom principu odnosno principu zaključka.

FORMALNI DUALIZAM U BILANSNOM KONTNOM OKVIRU

Za razliku od funkcionalnog kontnog okvira kod kojeg se, zavisno od aspekta posmatranja, mogu apostrofirati kako formalni monizam tako i formalni dualizam, u slučaju bilansnog kontnog okvira relevantan je samo formalni dualizam.

Zagovornici kontnog okvira zasnovanog na bilansnom principu materijalnog raščlanjavanja računa ističu da je primarni zadatak finansijskog knjigovodstva izrada bilansa stanja i bilansa uspeha. Sledstveno, oni smatraju da se ovaj zadatak može najefikasnije ostvariti ukoliko se, pri formiranju sadržaja i redosleda - pre svega klasa, kao najširih računskih celina u kontnom okviru, polazi od sadržaja i redosleda pozicija u bilansu stanja i bilansu uspeha u godišnjem zaključku.

Sa *aspekta sadržine* reč je o dualističkom kontnom okviru. Kao svoje „organske“ delove on sadrži *samo račune finansijskog knjigovodstva* odnosno konta za praćenje eksternog toka vrednosti. U bilansnom kontnom okviru dominiraju, dakle, zahtevi finansijskog knjigovodstva – pre svega oni koji se odnose na sastavljanje bilansa stanja i bilansa uspeha. Saglasno tome, u njemu na prvom mestu figuriraju klase računa aktive, zatim klase računa pasive, da bi nakon njih sledile klase računa rashoda i klase računa prihoda. Na kraju se nalaze klase računa za otvaranje i zaključak knjiga. Osim pomenutog sadržaja klasa, za bilansni kontni okvir karakterističan je i njihov redosled, kao i redosled grupnih računa unutar njih - „nizanje“ klasa, a unutar njih i grupnih konta, u funkciji je zahteva finansijske analize.⁶

Kako bilansni kontni okvir nije usmeren na praćenje procesa proizvodnje, u nomenklaturi njegovih računa nisu zastupljena konta za praćenje internog toka vrednosti (računi mesta troškova, nosilaca troškova, račun gotovih proizvoda, troškova realizovanih proizvoda). Doduše, u ovom tipu kontnog okvira figuriraju i konta koja se tiču gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje, ali se na njima ne vrše tekuća knjiženja. Na odnosnim računima se isključivo iskazuje vrednost početnih i krajnjih zaliha, kao integralnih delova ukupne aktive. Imajući, međutim, u vidu izvanredan značaj podataka o internom kretanju vrednosti u preduzeću (podaci o troškovima i učincima), za račune potpuno izolovanog pogonskog knjigovodstva („knjigovodstvo eksploatacije“) predviđa se samo jedna računska klasa – obično poslednja tj. klasa 9, čije se dublje raščlanjavanje često zanemara. Ukoliko se, pak, u kontnom okviru ona dublje raščlanjava, sadržaj i redosled odnosnih svodnih – grupnih računa odgovaraju procesnom principu. Grupni račun, unutar klase 9, preuzimaju praktično ulogu klasa. Kod bilansnog principa raščlanjavanja radi se, dakle, o postojanju dva posebna, samostalna kontna okvira – jedan za finansijsko i drugi za pogonsko knjigovodstvo. Saglasno tome, ističe se da bilansni kontni okvir počiva na tzv. formalnom dualizmu.

Pri formiranju sadržaja pojedinih klasa u bilo kojem bilansnom kontnom okviru, polazi se od odgovarajućih šema bilansa stanja i bilansa uspeha. Ovo je slučaj i sa našim oficijelnim kontnim okvirom. Inače, prvi put (od 1945. godine) naš oficijelni kontni okvir zasnovan na bilansnom principu stupio je na snagu 1997. godine, kao obavezujući za preduzeća i zadruga. Pri formiranju sadržaja pojedinih klasa, pošlo se od odgovarajućih šema bilansa stanja i bilansa uspeha. Tako, njegove „organske“ klase (0 – 8) čine: prve tri klase (0, 1 i 2) sadrže račune aktive, sledeće dve (3 i 4) račune pasive, klasa 5 sadrži račune rashoda, a klasa 6 račune prihoda. Pored pomenutih, njegove organske delove čine još i klasa 7, koja sadrži račune za

⁵ *Moguće je da se umesto knjigovodstvenih računa koriste i drugi oblici sistematizovanja knjiženja (tabelari, liste i sl.). Tipičan vid korišćenja tabelara u pogonskom knjigovodstvu predstavlja tzv. pogonski obračunski list (POL). Pod istim ostalim uslovima, rezultati obračuna treba da budu isti, nezavisno od toga da li se koristi statističko tabelarna metoda (POL), ili je u pitanju integralna primena knjigovodstvene metode obračuna. Ovo, jer se koriste isti originalni podaci – razlika je samo u tehnici.*

⁶ *Meigs R.F., Meigs M.A. et al., „Accounting: The Basis for Business Decisions“, 10th ed. International ed., The McGraw-Hill Companies, Inc. 1996, str. 59-60.*

otvaranje i zaključak računa stanja i uspeha, kao i klasa 8, koja sadrži račune vanposlovnih sredstava i izvora i vanbilansne evidencije.

Klasa 9 namenjena je potpuno izolovanom pogonskom knjigovodstvu i, kao takva, ne predstavlja „organski“ deo kontnog okvira koji je namenjen isključivo finansijskom knjigovodstvu. Nijedan račun izolovanog pogonskog knjigovodstva direktno ne korespondira sa bilo kojim računom iz ostalih devet klasa (0 – 8). S obzirom na pomenutu identičnost redosleda računa u bilansnom kontnom okviru i pozicija u bilansnim šemama, stoji konstatacija da bilansni kontni okvir omogućava nešto brže sastavljanje bilansa odnosno popunjavanje bilansnih šema. Međutim, popunjavanje bilansnih šema zasigurno ne predstavlja bilo kakav problem ni u uslovima funkcionalnog kontnog okvira.

Naglasimo da su koncipiranju kontnih okvira baziranih na bilansnom principu raščlanjavanja posebno pogodovala nastojanja da se obezbedi jednoobraznost knjigovodstva na internacionalnom planu – posebno na planu stvaranja jednog evropskog kontnog okvira. Inicijativu za to dala je Komisija evropske Unije knjigovodstvenih eksperata (UEC). S tim u vezi prof. Haks (Hax), kao predsednik radne grupe UEC za izradu evropskog kontnog okvira, izjavio je na 5. internacionalnom kongresu privrednih revizora, u Beču 1964. godine sledeće: „Osnov za odustajanje od uključivanja pogonskog knjigovodstva u zajednički kontni okvir je u tome što su finansijski odnosi preduzeća u svim zemljama i u svim privrednim granama međusobno znatno uporediviji ... Nasuprot tome, postoje značajne razlike u internom procesu a time i u pogonskom knjigovodstvu. Jednoobraznost nije sama sebi cilj; ona pretpostavlja da postoji nešto zajedničko što može da posluži kao osnov za dalji razvoj. Ova pretpostavka data je kod finansijskog, a ne u istoj meri kod pogonskog knjigovodstva.“⁷ Dakle, u predlogu odnosno skici pomenutog kontnog okvira pošlo se od toga da se jednoobraznost može ostvariti kod finansijskog, a ne u istoj meri kod pogonskog knjigovodstva. Upravo je to i razlog zbog čega odnosni predlog kontnog okvira počiva na bilansnom principu.⁸

U nastavku ćemo se osvrnuti na drugi relevantni *aspekt* razmatranja bilansnog kontnog okvira – *organizaciono ustrojstvo pogonskog knjigovodstva*, uslovljeno globalnom strukturom ovog kontnog okvira. S obzirom na to da bilansni kontni okvir kao svoje „organske“ delove sadrži samo račune finansijskog knjigovodstva, računi pogonskog knjigovodstva mogu egzistirati jedino i isključivo u okviru *samostalnog – potpuno izolovanog* pogonskog knjigovodstva. Uz bilansni kontni okvir najčešće se, kako je pomenuto, predviđa jedna računska klasa za potrebe obračuna troškova i učinaka (obično klasa 9) koja, kao takva, ne predstavlja organski deo odnosnog kontnog okvira. Rečju, sa aspekta organizacionog ustrojstva pogonskog knjigovodstva za bilansni kontni okvir karakterističan je formalni dualizam odnosno postojanje dva samostalna kruga računa – jedan za finansijsko knjigovodstvo i jedan za potpuno izolovano pogonsko knjigovodstvo.

Izolovano pogonsko knjigovodstvo ima svoj samostalni – drugi krug računa i, prema tome, sastavlja svoj samostalni probni bilans. Veza između njega i finansijskog knjigovodstva više je veštačka i uspostavlja se preko računa veze (tzv. računi refleksije) koji se vode samo u izolovanom pogonskom knjigovodstvu. Ovi računi i formalno ukazuju na izolovanost pogonskog knjigovodstva. Preko odnosnih računa od finansijskog knjigovodstva (prvi krug računa) preuzimaju se početkom godine zalihe gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje, a u toku godine (krajem meseca, po pravilu) i podaci o nastalim troškovima obračunskog perioda i ostvarenoj realizaciji proizvoda i usluga. Promet na odnosnim računima ima veliki kontrolni značaj, jer je na osnovu njega moguće utvrditi da li je pogonsko knjigovodstvo (drugi krug računa) preuzelo na dalji obračun sve relevantne podatke evidentirane u finansijskom knjigovodstvu.⁹

⁷ Wilde H., *Der Kontenrahmen - Grundlage eines Unternehmensmodels?*, u časopisu „Zeitschrift fuer Betriebswirtschaftliche Forschung“, no. 6/1969., str. 408.

⁸ *Postoje mnogobrojne paralele između skice evropskog kontnog okvira i francuskog kontnog okvira (Plan Comptable), koji je od 1968. godine bio propisan kao obavezan za sva industrijska i trgovinska preduzeća. I u njemu je za pogonsko knjigovodstvo rezervisana samo jedna klasa računa. Pomenimo da za razliku od Francuske, u kojoj većina preduzeća mora da koristi jednoobrazan kontni okvir “Plan Comptable”, u SAD i Velikoj Britaniji svako preduzeće može da odabere sopstveni sistem računovodstvene evidencije (prema: Gray S.J., Needles B.E. Jr., Finansijsko računovodstvo – opšti pristup, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, 2002., str. 51.).*

⁹ *Jablan Stefanović R., Interni obračun, drugo dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str. 69.*

Preuzimanje podataka iz finansijskog knjigovodstva knjiži se u korist, odnosno na teret odgovarajućih računa veze, uz zaduženje odnosno odobrenje ostalih konta predviđenih u računskoj nomenklaturi klase 9. Kako se prilikom formiranja sadržine klase 9 i utvrđivanja redosleda njenih grupa i računa u potpunosti respektuje funkcionalni princip, redosled knjiženja u klasi 9 odvija se praktično istim redom kao i u zajedničkom, odnosno izdvojenom pogonskom knjigovodstvu.

Krajem poslovne godine izolovano pogonsko knjigovodstvo vrši formalan zaključak svojih računa. Tom prilikom, za iznose njihovih salda zadužuje sve „potražne“, a odobrava sve „dugovne“ račune. Nakon toga, odnosni računi se formalno izravnavaju, tj. ne pokazuju bilo kakav saldo. Početkom nove poslovne godine izolovano pogonsko knjigovodstvo ponovo preuzima salda gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje (sa stanjem od 31. decembra prethodne godine). U toku godine, krajem svakog meseca izolovano pogonsko knjigovodstvo preuzima nastale poslovne rashode i poslovne prihode i vrši ostala knjiženja u okviru klase 9.

Krajem perioda, po pravilu krajem poslovne godine, izolovano pogonsko knjigovodstvo izveštava finansijsko knjigovodstvo o vrednosti krajnjih zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje odnosno o promenama vrednosti zaliha (povećanju ili smanjenju) u odnosu na stanje iskazano na početku godine. Zahvaljujući ovim podacima, finansijsko knjigovodstvo je u mogućnosti da samostalno (metodom ukupnih troškova) utvrdi veličinu ostvarenog poslovnog rezultata. Podrazumeva se da se pomenuti izveštaji ne knjiže u izolovanom pogonskom knjigovodstvu.¹⁰

ZAKLJUČAK:

Imajući sve prethodno u vidu, možemo još jednom apostrofirati da je sa aspekta *sadržine računa*, koji predstavljaju njegove „organske“ delove, za funkcionalni kontni okvir karakterističan formalni monizam (monistički kontni okvir), dok bilansni kontni okvir bazira na formalnom dualizmu (dualistički kontni okvir). Kada se, pak, ima u vidu drugi aspekt odnosno *organizaciono ustrojstvo pogonskog knjigovodstva* determinisano globalnom strukturom kontnog okvira, u slučaju funkcionalnog kontnog okvira može doći do izražaja kako formalni monizam (ukoliko je pogonsko knjigovodstvo organizavano u okviru „zajedničkog finansijskog i pogonskog knjigovodstva“ – jedinstveni krug računa), tako i formalni dualizam (ukoliko je ono organizovano kao „samostalno izdvojeno pogonsko knjigovodstvo“ – dva kruga računa). Za razliku od toga, kada je u pitanju bilansni kontni okvir može, sa ovog aspekta, doći do izražaja samo formalni dualizam (dva kruga računa), jer on poznaje samo organizaciono ustrojstvo samostalnog izolovanog pogonskog knjigovodstva.

Pomenimo i to da, osim formalnog monizma i formalnog dualizma, postoji i tzv. materijalni dualizam. On je prisutan kako u funkcionalnim tako i u bilansnim kontnim okvirima, s obzirom na to da se materijalni sadržaj računa finansijskog knjigovodstva po prirodi stvari razlikuje od materijalnog sadržaja pogonskog knjigovodstva. Sa gledišta ustrojstva kontnih okvira i organizacionog odnosa između finansijskog i pogonskog knjigovodstva (organizacionog ustrojstva pogonskog knjigovodstva) relevantan je samo formalni monizam i formalni dualizam.

LITERATURA:

1. Gray S.J., Needles B.E. Jr., *Finansijsko računovodstvo – opšti pristup*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, 2002.
2. Jablan Stefanović R., *Principi ustrojstva kontnih planova*, Savez RFR Srbije, 1989.
3. Jablan Stefanović R., *Interni obračun*, drugo dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
4. Kilger W., *Einfuehrung in die Kostenrechnung*, Opladen, 1975.
5. Meigs R.F., Meigs M.A. et al., *Accounting: The Basis for Business Decisions*, 10th ed. International ed., The McGraw-Hill Companies, Inc., 1996
6. Mellerowicz K., *Kosten und Kostenrechnung*, Band 2, 1, IV Auflage, Berlin, 1966.
7. Wilde H., *Der Kontenrahmen – Grundlage eines Unternehmensmodells?*, u čas. „Zeitschrift für Betriebswirtschaftliche Forschung“, no. 6/1969.

¹⁰ U uslovima kada nije organizovano izolovano pogonsko knjigovodstvo, do neophodnih podataka o krajnjim zalihama dolazi se indirektno – popisom.