

# KONTNI OKVIR KAO ELEMENT ORGANIZACIJE RAČUNOVODSTVA U PREDUZEĆIMA U BIH I BUDŽETA BRČKO DISTRIKTA BIH

## CHART OF ACCOUNTS AS AN ELEMENT OF THE ACCOUNTING IN THE COMPANY OF BIH AND BRCKO DISTRICT BIH BUDGET

**Dejana Kerović. dipl. ecc.**  
Ekonomski fakultet Brčko  
*dejana.kerovic@gmail.com*

### APSTRAKT

Uslovi razvoja privrednog života zahtijevaju od računovodstva adekvatno praćenje poslovnih događaja i po tom osnovu blagovremeno, kvalitetno i pouzdano informisanje menadžmenta svih organizacionih nivoa preduzeća za potrebe efikasnog poslovnog odlučivanja. Pri organizaciji računovodstva koriste se organizaciona sredstva, instrumenti. Kao osnovna organizaciona sredstva ističu se: kontni okvir, poslovne knjige, računovodstvena dokumentacija i sredstva za obradu podataka. U ovom radu u fokusu posmatranja je kontni okvir, kao jedan od osnovnih organizacionih sredstava računovodstva. Rad će vas uvesti u terminologiju kontnog okvira, ukazati na njegove karakteristike, zakonsku podlogu i ulogu u računovodstvenoj evidenciji i finansijskom izvještavanju na teritoriji Bosne i Hercegovine i budžeta Brčko distrikta BiH.

**Ključne riječi:** kontni okvir, finansijski izvještaji i poslovne knjige

### ABSTRACT

The terms of the development of business require adequately monitoring of business events by accounting and, therefore, timely, reliable and quality information management of all organizational levels of the company for the purposes of efficient business decisions-making. Accountant management uses the organizational resources, tools. As an organizational assets several tools stand out: chart of accounts, ledgers, accounting documentation and tools for document processing. In this paper, the focus of interest is placed on the chart of accounts as one of the basic organizational accounting resources. It will introduce you to the terminology, point out its features, legal background and the role of the accounting records and financial reporting in Bosnia and Herzegovina and the Budget of Brcko district BiH.

**Key words:** chart of accounts, financial statements and ledgers

### UVOD

U prvom dijelu rada pristupiće se definisanju kontnog okvira i obradiće se karakteristike i problemi koji se mogu javiti tokom njegovog ustrojstva. Definisanje kontnog okvira je važno jer on predstavlja spisak svih računa koji se mogu koristiti prilikom evidentiranja finansijskih (poslovnih) promjena. Kontni okvir obezbjeđuje jednoobrazno knjigovodstvo što podrazumijeva da sva preduzeća iz iste ekonomske grupe, iste ekonomske promjene bilježe na isti način i na istim računima. Prednosti jednoobraznog knjigovodstva su formalno i materijalno uporedivi bilans, lakša obuka računovođa jer jednom stečeno znanje je primjenjivo u svim preduzećima, brži način obrade podataka i ubrzava i olakšava kontrolu tačnosti podataka koje preduzeće prezentuje. Za uspješno poslovanje preduzeća i uspješno obavljanje revizije neophodno je poznavati osnovne postavke finansijskih izvještaja, o čemu će biti riječi u drugom dijelu rada. Suština definisanja pojma finansijskih izvještaja nalazi se u shvatanju da finansijski izvještaji treba da se podvrgnu posmatranju, ispitivanju, ocjeni i formulisanju dijagnoze onih procesa koji su se desili i koji se kao takvi nalaze sažeti i opredmećeni u okviru finansijskih izvještaja. Nakon toga, u trećem dijelu rada, obratiće se pažnja na problematiku primjene kontnog okvira u računovodstvenoj evidenciji na teritoriji BiH, koja je veoma specifična jer se kontni okviri definišu na nivou entiteta – Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Brčko distrikta BiH. U četvrtom dijelu rada razmatrana je upotreba kontnog okvira za potrebe računovodstvene evidencije budžeta Brčko distrikta, što je propraćeno analizom trenutnih i primjenjivanih kontnih okvira.

## POJAM I OSNOVNE KARAKTERISTIKE KONTNIH OKVIRA

Kontni okvir predstavlja opšti pregled, listu ili nomenklaturu propisanih ili preporučenih računa za uži ili širi krug preduzeća. U pitanju je spisak računa razvrstanih u klase prema odgovarajućim pravilima. Pojam „kontni okvir“ je širi od pojma „kontni plan“. Kontni okvir predstavlja osnovu za koncipiranje kontnog plana konkretnog preduzeća. Pri izradi kontnog plana polazi se od kontnog okvira koji se dublje raščlanjava respektujući specifičnosti konkretnog preduzeća i zahtjeve za podacima. Kao minimalni zajednički okvir računa, kontni okvir predstavlja skelet knjigovodstvene građe, skelet koji će se kasnije, primjenom u konkretnom preduzeću, dopuniti odgovarajućim računima specifičnim za konkretno preduzeće, pa tako postati kontni plan tog preduzeća [Jablan Stefanović, 2010, str. 29]. Usvajanje jedinstvenog kontnog okvira, tj. jedinstvenog spiska računa, omogućava uspostavljanje i funkcionisanje jednoobraznog knjigovodstva, što je ujedno i primarna uloga kontnog okvira. Osnovni smisao jednoobraznosti knjigovodstva ogleda se u kanalisanju istog knjigovodstvenog sadržaja na iste knjigovodstvene račune i obezbjeđenju svodnih i uporedivih podataka.

Kontni okvir predstavlja važan faktor organizacije računovodstvene funkcije budući da se njime determiniše sadržina i struktura knjigovodstva, odnos finansijskog, pogonskog i analitičkog knjigovodstva, metode bilansiranja uspijeha i način kontiranja poslovnih promjena. Takođe, primjenom jedinstvenog kontnog okvira ubrzava se i olakšava evidencija poslovnih promjena i poboljšava ažurnost i preglednost knjigovodstva. Pored već navedenog, kontni okvir determiniše ukupnu informacionu snagu računovodstva [Stevanović, Malinić, 2005, 36]. Navedena uloga kontnog okvira naročito dolazi do izražaja u kontekstu ciljeva računovodstva, a prije svega u podlozi za stvaranje adekvatne informacione podrške brojnim internim i eksternim korisnicima. Ovo zato što je osnovni cilj kontnog okvira organizacija knjigovodstva, dok ujednačavanje i uprošćavanje knjigovodstva, visoka analitičnost, mogućnost konsolidovanja i unificiranje terminologije predstavljaju njegove dopunske ciljeve [Jovanović, Radovanović, 2006, str. 40].

Pri koncipiranju kontnog okvira mora se voditi računa o tome da on bude jasan praksi, mora biti uprošćen i mora da bude razumljiv, bez velikog poznavanja teorijskih osnova. Pri ustrojstvu kontnog okvira stoji na raspolaganju veliki broj tačaka gledišta odnosno računa koji mogu biti uključeni u kontni okvir, pri čemu je važno naći pravu mjeru pri izboru računa. Pri izboru računa važno je uočiti šta je to što je zajedničko svim preduzećima za koje se sastavlja kontni okvir. Pravilan izbor računa koji čine sadržinu konkretnog kontnog okvira od fundamentalnog je značaja za ostvarivanje ciljeva koji se žele postići primjenom kontnog okvira. Potrebno je istaći da se prilikom koncipiranja kontnog okvira treba riješiti pitanja formalnog i materijalnog raščlanjavanja računa. Pod formalnim raščlanjavanjem računa podrazumijeva se simboličko obilježavanje klase, grupa računa i računa u kontnom okviru. Dekadni princip raščlanjavanja odnosno simboličkog obilježavanja računa se do sada pokazao najboljim jer omogućava brzo, lako i tačno sagledavanje mjesta konkretnog računa u sistemu kontnog okvira. Materijalno raščlanjavanje računa podrazumijeva utvrđivanje sadržaja i redoslijeda, prije svega, klase kao najširih računskih cijelina u kontnom okviru. Postoje dva principa materijalnog raščlanjavanja računa – funkcionalni i bilansni [Jablan Stefanović, 2010, p. 33].

Kontni okviri koncipirani u skladu sa funkcionalnim odnosno bilansnim principom materijalnog raščlanjavanja razlikuju se u pogledu sadržaja i redoslijeda računskih klase, ugrađenog mehanizma utvrđivanja poslovnog rezultata u finansijskom knjigovodstvu i organizacionog odnosa između finansijskog i pogonskog knjigovodstva. Funkcionalni kontni okvir je monistički kontni okvir koga čine računi finansijskog i pogonskog knjigovodstva, dok je za bilansni kontni okvir karakterističan formalni dualizam odnosno njegovi organski dijelovi su samo računi finansijskog knjigovodstva. U funkcionalnom kontnom okviru ugrađeni su računi za utvrđivanje poslovnog rezultata u finansijskom knjigovodstvu po metodi troškova prodatih proizvoda i usluga, dok su u bilansnom kontnom okviru ugrađeni računi za utvrđivanje poslovnog rezultata po metodi ukupnih troškova. Za funkcionalni kontni okvir karakteristično je da on omogućava da se pogonsko knjigovodstvo organizuje u okviru zajedničke glavne knjige finansijskog i pogonskog knjigovodstva ili u okviru samostalne – izdvojene glavne knjige pogonskog knjigovodstva, dok bilansni kontni okvir poznaje samo jedan oblik organizacionog ustrojstva pogonskog knjigovodstva i to tzv. izolovano pogonsko knjigovodstvo. Ne možemo reći koji kontni okvir, funkcionalni ili bilansni, je bolji zato što su oni korelati odgovarajućem svatanju ciljeva (zadataka) knjigovodstva i računovodstva. Kontni okviri koncipirani bilo prema bilansnom principu bilo prema funkcionalnom principu materijalnog raščlanjavanja mogu biti dobri ako su se prilikom njihovog koncipiranja uvažili svi relevantni faktori [Ibid, str 33-70].

## RAČUNOVODSTVENA I ZAKONSKA PODLOGA PRIMJENE KONTNIH OKVIRA

Za uspješno poslovanje preduzeća i uspješno obavljanje revizije neophodno je poznavati osnovne postavke finansijskih izvještaja. Suština pojma finansijskih izvještaja nalazi se u shvatanju da finansijske izvještaje treba podvrgnuti posmatranju, ispitivanju, oceni i formulisanju dijagnoze onih procesa koji su se desili u preduzeću i koji se kao takvi nalaze sažeti u okviru finansijskih izvještaja.

Svi poslovni subjekti svoje poslovne aktivnosti i promjene evidentiraju u poslovnim knjigama. Na osnovu evidencija u poslovnim knjigama, periodično (najčešće godišnje), poslovni subjekti sastavljaju finansijske izvještaje koji bi trebali dati pregled poslovanja subjekata u posmatranom periodu. Dakle, cilj finansijskih izvještaja je pružiti informacije o finansijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama finansijskog položaja subjekta, što je korisno širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka. Preduzeća su obavezna evidentirati poslovne događaje, voditi poslovne knjige i sastavljati finansijske izvještaje prema temeljnim načelima dvojnog knjigovodstva. U skladu sa pozitivnim zakonskim propisima, preduzeća su dužna sastavljati godišnje finansijske izvještaje. Finansijski izvještaji temelje se na Međunarodnim računovodstvenim standardima, Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, Zakonu o računovodstvu i reviziji entiteta i Kodeksu računovodstvenih načela. Sva pravna lica koja imaju javnu odgovornost, dužna su da svoje finansijske izvještaje podvrgnu reviziji, u skladu sa standardima.

Preduzeća su dužna pripremati sledeće finansijske izvještaje: bilans stanja, bilans uspjeha, izvještaj o tokovima gotovine, izvještaj o promjenama na kapitalu i napomene uz finansijske izvještaje. Bilans stanja je trenutna slika finansijskog položaja nekog preduzeća odnosno šematski prikaz sredstava s kojim raspolaže preduzeće s jedne strane i izvor ili porijeklo tih sredstava, s druge strane, na određeni vremenski period. Pored informacija o finansijskom položaju, neophodne su i informacije o uspješnosti poslovanja preduzeća u obračunskom periodu. Ove informacije sadrži bilans uspjeha u kome se prikazuju prihodi i rashodi preduzeća sa ciljem utvrđivanja rezultata poslovanja u određenom vremenskom periodu. Izveštaj o tokovima gotovine je izvedeni finansijski izvještaj, pošto je nastao reanžiranjem pozicija bilansa stanja i bilansa uspjeha, pruža informacije o primanjima i izdavanjima gotovine i gotovinskih ekvivalenata tokom određenog obračunskog perioda. Izveštaj o promenama na kapitalu je sastavni dio finansijskih izvještaja i na osnovu njega primamo informacije o promenama na kapitalu pravnih lica tokom određenog obračunskog perioda. Za potrebe tumačenja i ispravne interpretacije finansijskih izvještaja primenjujemo napomene uz finansijske izvještaje. Napomene nisu finansijski izvještaji, već njihov neophodni, prateći element. One sadrže osnovu za prikazivanje finansijskih izvještaja i usvojene računovodstvene politike, kao i druga obelodanjivanja u skladu sa MRS, odnosno MSFI.

Pored navedenih finansijskih izvještaja preduzeća su dužna otvoriti i poslovne knjige odnosno jednoobrazne evidencije i druge evidencije o stanju i promjenama na imovini, obavezama i kapitalu, prihodima, rashodima i rezultatima. Poslovne knjige se sastoje od dnevnika, glavne knjige i pomoćne knjige. Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose knjigovodstvene promjene, hronološki, prema vremenskom redoslijedu njihovog nastanka. Glavna knjiga je sistemska knjigovodstvena evidencija promjena nastalih na finansijskom položaju i uspješnosti poslovanja odnosno evidencija promjena na imovini, obavezama, kapitalu, rashodima, prihodima, rezultatima poslovanja i vanbilansnim evidencijama. Pomoćne knjige su analitičke evidencije koje se vode za nematerijalna sredstva, postrojenja i opremu, investicione nekretnine, dugoročne finansijske plasmane, zalihe, potraživanja, gotovinu i gotovinske ekvivalente, obaveze, kapital i dr. Takođe, preduzeća su obavezna da donesu opšte akte kojima se regulišu računovodstvena pitanja što uključuje najmanje pravilnik o računovodstvu i računovodstvene politike [Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, Službeni glasnik RS br. 36/09].

Oblast računovodstva i revizije uređuje se Zakonom o računovodstvu i reviziji Bosne i Hercegovine koji obuhvata pitanja od značaja za organizaciju i funkcionisanje sistema knjigovodstva i računovodstva, pripremu i prezentaciju finansijskih izvještaja, formiranje i rad Savjeta za računovodstvo i reviziju BiH, reviziju finansijskih izvještaja, nadzor nad radom pravnih lica i preduzetnika koji su registrovani za pružanje usluga računovodstva i revizije, kao i sticanje zvanja, sertifikacija i licenciranje. Sva pravna lica i privredna društva obavezna su primjenjivati važeće propise o računovodstvu entiteta i Brčko Distrikta, zavisno od svog sjedišta u BiH [Zakon o računovodstvu i reviziji RS, Službeni glasnik RS broj 36/09]. Reviziju vrši revizorsko preduzeće, uz uslov da posjeduje važeću licencu za rad i zapošljava najmanje jedno lice koje

posjeduje licencu ovlaštenog revizora, izdatu u skladu sa odredbama Zakona o računovodstvu i reviziji. Revizorsko preduzeće može osnovati pojedinac ili grupa pojedinaca, uz uslov da lica koja imaju većinsko pravo vlasništva budu kvalifikovana kao ovlašteni revizori, u skladu sa odredbama ovog zakona.

Računovodstvo preduzeća temelji se na opšte prihvaćenim računovodstvenim načelima tačnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja na primjeni MRS osim ukoliko njihova primjena nije u suprotnosti sa važećim propisima države Bosne i Hercegovine. Shodno odredbama pomenutih entitetskih zakona iz oblasti računovodstva, preduzeća sa sjedištem u BiH imaju obavezu vođenja računovodstvene evidencije. Prema tome, preduzeća obavezna su voditi i čuvati knjigovodstvene evidencije i dokumente koje pružaju dovoljne, adekvatne i kompletne dokaze o njihovim transakcijama. U svom računovodstvu, preduzeća su dužna evidentirati svoja sredstva (imovina, oprema, zalihe, potraživanja i dr.), obaveze koje su nastale u poslovanju, te prihode i rashode koje ostvaruje svojim poslovanjem. Ove poslovne promjene, preduzeća su dužna evidentirati u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Sve promjene evidentiraju se na osnovu dokumentacije o nastalim poslovnim događajima.

Zakoni o računovodstvu i reviziji entiteta propisuju primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda odnosno računovodstvene standarde uvedene da bi se postigla transparentnost i jednoobraznost finansijskih izvještaja; Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja koji predstavljaju novu skupinu računovodstvenih standarda; Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja za male i srednje entitete namijenjenih za pripremu i upotrebu finansijskih izvještaja za eksterne korisnike; Međunarodnih standarda revizije primjenjenih pri reviziji finansijskih informacija iz prethodnih perioda i Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor čija primjena je relevantna za potrebe javnog sektora entiteta u pripremi finansijskih izvještaja. Pored njih primjenjuju i pravila koja su formulisana u Kodeksu etike za profesionalne računovođe i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde čiji je osnovni cilj razvoj visokokvalifikovanih, razumljivih i primjenjivih računovodstvenih standarda, njihova striktna primjena i aktivan rad sa odgovarajućim nacionalnim tijelima za standarde kako bi se obezbjedila usklađenost nacionalnih i MRS/MSFI standarda i sva prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Međunarodna federacija računovođa čiji je cilj obuka svojih članova i prevođenje, objavljivanje tumačenje i primjena računovodstvenih standarda [Međunarodni računovodstveni standardi, www.ifrs.com, april 2014].

## **PRIMJENA KONTNOG OKVIRA U RAČUNOVODSTVENOJ EVIDENCIJI PREDUZEĆA U BIH**

Problematika ustrojstva kontnog okvira u BiH je veoma specifična jer se kontni okviri definišu na nivou entiteta ( Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske) i Brčko distrikta BiH. U prošlosti, entitetski kontni okviri za preduzeća su se u velikoj mjeri razlikovali. Kako bismo potkrepili ovu tvrdnju, u Tabeli br. 1 smo dali uporedni prikaz klasa kontnog okvira za preduzeća RS važeći u periodu od 2007. do 2010. godine i kontnog okvira za preduzeća FBiH ,važeći u periodu od 2006. do 2011. godine.

**Tabela br. 1: Prikaz klasa kontnog okvira za preduzeća RS, u periodu od 2007. do 2010. godine, i FBiH, u periodu od 2006. do 2011. godine**

<b>Republika Srpska</b>		<b>Federacija Bosne i Hercegovine</b>	
KLASA 0	Neuplaćeni upisani kapital i stalna sredstva	KLASA 0	Neuplaćeni upisani kapital i stalna sredstva
KLASA 1	Zalihe i stalna sredstva namijenjena prodaji	KLASA 1	Zalihe
KLASA 2	Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina	KLASA 2	Novac, kratkoročna potraživanja, kratkoročni finansijski plasmani i AVR
KLASA 3	Kapital	KLASA 3	Troškovi poslovanja
KLASA 4	Dugoročna rezervisanja i obaveze	KLASA 4	Kapital i rezerve
KLASA 5	Rashodi	KLASA 5	Obaveze
KLASA 6	Prihodi	KLASA 6	Prihodi i rashodi
KLASA 7	Otvaranje i zaključak računa stanja i uspjeha	KLASA 7	Dobitak i gubitak
KLASA 8	Vanbilansna evidencija	KLASA 8	Slobodna (interni obračun)
KLASA 9	Obračun troškova i učinaka	KLASA 9	Izvanbilansna evidencija

Izvor: [Analitički kontni okviri za preduzeća, zadruga, druga pravna lica i preduzetnike koje vode dvojno knjigovodstvo, 2007, Antlantik bb; Kontni okvir za preduzeća u FBiH, www.srr-fbih.org, april 2014.]

Iz datog prikaza vidimo da je kontni okvir RS bio zasnovan na bilansnom principu materijalnog raščlanjavanja, dok je kontni okvir FBiH predstavljao kombinaciju bilansnog i procesnog principa materijalnog raščlanjavanja. Kada se uporede ovi kontni okviri uočava se da su klase 0, 1 i 2 iste. U klasi 3 kontnog okvira FBiH predviđeni su računi za obuhvatanje troškova poslovanja, dok su klasom 3 u kontnom okviru RS predviđeni računi za obuhvatanje kapitala preduzeća. Klasom 4 u kontnom okviru FBiH obuhvaćeni su kapital i rezerve, dok su u kontnom okviru RS ovom klasom obuhvaćena dugoročna rezervisanja i obaveze. Računi obaveza se u kontnom okviru FBiH nalaze u okviru klase 5. Klasa 6 kontnog okvira FBiH se odnosi na rashode i prihode, a u kontnom okviru RS rashodi su obuhvaćeni na klasi 5, a prihodi na klasi 6. Na računima klase 7 kontnog okvira FBiH vode se računi dobitka i gubitka, a u okviru iste klase kontnog okvira RS nalaze se računi za otvaranje i zaključak računa stanja i uspijeha. Slobodna klasa 8 kontnog okvira FBiH i klasa 9 kontnog okvira RS predviđene su za pogonsko knjigovodstvo, omogućavajući nešto širu korespondenciju računa obračuna troškova po mjestima, nosiocima troškova i vrstama kao i analize evidencije stalnih i stvarnih cijena po jedinici proizvoda. Na kraju kontnog okvira FBiH se nalazi klasa 9 kojima su obuhvaćeni računi vanbilansne evidencije, dok su kod kontnog okvira RS odnosi računi obuhvaćeni klasom 8 pod istim nazivom. Preduzeća sa sjedištem u Brčko distriktu BiH, su mogla se oporedijeliti da li će primjenjivati kontni okvir Federacije BiH ili Republike Srpske.

U toku 2009. godine u RS i u toku 2010. godine u FBiH usvojen je novi Pravilnik o kontnom okviru, njegovoj sadržini i primjeni za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike odnoshnih entiteta. Na osnovu ovih pravilnika, stanje i promjene vrijednosti sredstava, kapitala i obaveza, kao i prihodi i rashodi i utvrđivanje rezultata poslovanja se računovodstveno obuhvataju na osnovnim, trocifrenim kontima Kontnog okvira u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS), odnosno Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (MSFI). Trocifrena konta se po potrebi, raščlanjuju na analitička konta u skladu sa navedenim Pravilnikom i opštim aktom privrednog društva ili drugog pravnog lica. U Tabeli br. 2 smo dali uporedni prikaz klasa kontnog okvira za preduzeća RS, koji je važeći od 01.01.2010. godine i kontnog okvira za preduzeća FBiH koji je važeći od 01.01.2011. godine.

**Tabela br. 2: Prikaz klasa kontnog okvira za preduzeća RS, od 01.01.2010. godine, i FBiH, od 01.01.2011. godine**

Republika Srpska		Federacija Bosne i Hercegovine	
KLASA 0	Stalna sredstva	KLASA 0	Stalna sredstva i dugoročni plasmani
KLASA 1	Zalihe i sredstva obustavljenog poslovanja namijenjena prodaji	KLASA 1	Zalihe i sredstva namijenjena prodaji
KLASA 2	Kratkoročna potraživanja, kratkoročni plasmani i gotovina	KLASA 2	Gotovina, kratkoročna potraživanja i kratkoročni plasmani
KLASA 3	Kapital	KLASA 3	Kapital
KLASA 4	Dugoročna rezervisanja i obeveze	KLASA 4	Obaveze, rezervisanja i razgraničenja
KLASA 5	Rashodi	KLASA 5	Rashodi
KLASA 6	Prihodi	KLASA 6	Prihodi
KLASA 7	Otvaranje i zaključak konta stanja	KLASA 7	Otvaranje i zaključak konta stanja
KLASA 8	Vanbilansna evidencija	KLASA 8	Vanbilansna evidencija
KLASA 9	Obračun troškova i učinaka	KLASA 9	Obračun troškova i učinaka

Izvor: [Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, www.srrs.org, april 2014; Kontni okvir za privredna društva, www.srr-fbih.org, april 2014.]

Iz datog prikaza vidimo da su navedeni kontni okviri u velikoj meri usaglašeni odnosno da je sadržaj klasa isti, ali se ovi kontni okviri delimično razlikuju u pogledu naziva pojedinih klasa, naziva pojedinih grupa računa i računa unutar klasa i redoslijedu grupa računa i računa unutar klasa. Oba kontna okvira su zasnovana na bilansnom principu materijalnog raščlanjavanja. Prve tri klase (0, 1 i 2) sadrže račune aktive, sledeće dvije klase (3 i 4) sadrže račune pasive, dok klasa 5 sadrži račune rashoda, a klasa 6 račune rashoda. Klasa 7 sadrži račune za otvaranje i zaključak računa stanja i uspijeha, dok klasa 8 nije obavezna, a ukoliko se primjenjuje razradu konta preduzeća trebaju prilagoditi svojim potrebama i svom načinu obračuna troškova. Klasa 9 je obavezna za proizvodna pravna lica i preduzetnike, dok trgovinska pravna lica i preduzetnici nisu obavezni da vode evidenciju u okviru računa klase 9. „Nizanje“ klasa vrši se po principu opadajuće likvidnosti za račune aktive i opadajuće dospelosti za račune pasive.

## PRIMJENA KONTNOG OKVIRA U RAČUNOVODSTVENOJ EVIDENCIJI BUDŽETA BRČKO DISTRIKTA BiH

Za svoje računovodstvene potrebe, Vlada Brčko Distrikta BiH, 2002.godine, donijela je Pravilnik o računovodstvu budžeta BD. Cilj računovodstva bio je pružanje pouzdanih podataka koji su relevantni za donošenje odluka potrebnih za planiranje i kontrolu izvršavanja budžeta. Računovodstvo budžeta zasnovano ovim Pravilnikom, zasniva se na računovodstvenim načelima tačnosti, istinitosti, pouzdanosti, blagovremenosti i pojedinačnom iskazivanju pozicija. Direkcija za finansije BD vodi knjigovodstvo budžeta prema Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor (IPSAS). U toku 2007. godine Vlada BD usvojila je novi Pravilnik o kontnom okviru, njegovoj sadržini i primjeni za svoje računovodstvene potrebe. Radi dalje analize u Tabeli br. 3 smo dali uporedni prikaz sadržaja Pravilnika za računovodstvo budžeta Vlade Brčko distrikta BiH, važećeg od 2002-2007. godine i kontnog okvira koji je trenutno u primjeni od 17.04.2007.godine.

**Tabela 3: Prikaz sadržaja Pravilnika za računovodstvo budžeta Vlade Brčko distrikta BiH, od 2002-2007.godine i Pravilnika za računovodstvo budžeta Vlade Brčko u primjeni od 17.04.2007.godine**

Prethodni kontni okvir		Trenutni kontni okvir	
KLASA 0	Stalna sredstva	KLASA 0	Stalna sredstva
KLASA 1	Gotovina, kratkoročna potraživanja	KLASA 1	Novčana sredstva, kratkoročna potraživanja i razgraničenja
KLASA 2	Zalihe	KLASA 2	Zalihe
KLASA 3	Kratkoročne obaveze i razgraničenja	KLASA 3	Kratkoročne obaveze i razgraničenja
KLASA 4	Dugoročne obaveze i razgraničenja	KLASA 4	Dugoročne obaveze i razgraničenja
KLASA 5	Izvori sredstava	KLASA 5	Izvori stalnih sredstava
KLASA 6	Rashodi	KLASA 6	Rashodi
KLASA 7	Prihodi	KLASA 7	Prihodi
KLASA 8	Memorandumska evidencija o kapitalnim transakcijama	KLASA 8	Memorandumska evidencija
KLASA 9	Vanbilansna evidencija	KLASA 9	Vanbilansna evidencija

Izvor: [Odluka o utvrđivanju računovodstvene politike za budžetske korisnike i trezor BDBiH-Ba, Službeni glasnik Brčko distrikta br. 16/01; Pravilnik o knjiženju budžeta BDBiH-BA, Službeni glasnik Brčko distrikta BiH r. 312/07]

Iz datog prikaza vidimo da su navedeni kontni okviri u velikoj meri slični odnosno da je sadržaj klasa isti, ali se ovi kontni okviri delimično razlikuju u pogledu naziva pojedinih klasa, naziva pojedinih grupa računa i računa unutar klasa i redoslijedu grupa računa i računa unutar klasa. Oba kontna okvira su zasnovana na bilansnom principu materijalnog raščlanjivanja. Prve četiri klase (0, 1, 2 i 3) sadrže račune aktive, sledeće klase (4 i 5) sadrže račune pasive, dok klasa 6 sadrži račune rashoda, a klasa 7 račune rashoda. Klasa 8 sadrži zatvorene račune koji služe samo za evidentiranje kapitalnog primitka i izdatka i kao takvi nisu integrisani sa ostalim računima niti predstavljaju bilansne pozicije. Klasa 9 prestavlja račune na kojima se evidentiraju poslovni događaji koji nemaju direktnog uticaja na sredstva i izvore sredstava, već samo otvaraju mogućnost za takve uticaje u budućnosti, kao što je davanje garancija i slično. „Nizanje“ klasa vrši se po principu opadajuće likvidnosti za račune aktive i opadajuće dospjelosti za račune pasive.

### ZAKLJUČAK

Kontni okvir predstavlja spisak svodnih, opštih, zajedničkih računa namijenjenih za širu ili užu grupu preduzeća. Svrha propisivanja kontnog okvira jeste postizanje jednoobraznosti knjigovodstva odnosno da se kod svih preduzeća za koje se propisuje kontni okvir istovrsne promjene knjiže na istim računima koji imaju iste nazive i iste simbole (šifre). Prilikom kreiranja kontnog okvira treba imati u vidu broj i vrstu preduzeća korisnika kontnog okvira; sadržaj šema bilansa stanja i bilansa uspijeha, čime se respektuju zahtjevi finansijskog knjigovodstva, potrebne podatke o troškovima i učincima, čime se respektuju zahtjevi pogonskog knjigovodstva; organizaciono - tehničke momente i sl. Stoga smo radi boljeg razumijevanja objasnili ustojstvo kontnog okvira u našoj državi, Bosni i Hercegovini. S obzirom da je problematika ustrojstva kontnog okvira u Bosni i Hercegovini bila veoma specifična jer su se kontni okviri definisali na nivou entiteta, tj. na nivou Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Brčko distrikta BiH,

međutim, olakšavajuća činjenica jeste da je došlo do usaglašavanja sadržaja kontnih okvira navedenih entiteta. Razlog usaglašenosti jeste usvajanje i primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda, Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja, Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja za male i srednje entitete, Međunarodnih standarda revizije i Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor. Čija primjena se kontroliše kroz Odbor za međunarodne računovodstvene standarde i Međunarodnu federaciju računovođa. Usklađivanja kontnih okvira dovelo je do ujednačavanja i uprošćavanja knjigovodstva, visoke analitičnosti, mogućnosti konsolidovanja i unificiranja terminologije u entitetima Bosne i Hercegovine.

## LITERATURA

- [1] Jablan Stefanović R.(2010), *Interni obračun*, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [2] Stevanović N., Malinić D. (2005), *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [3] Škarić Jovanović K., Radovanović R.(2009), *Finansijsko knjigovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [4] Zakon o računovodstvu i reviziji RS, Službeni glasnik RS br. 36/09.
- [5] Zakon o računovodstvu i reviziji FBiH, Službene novine FBiH br. 89/09.
- [6] Međunarodni računovodstveni standardi, [www.ifrs.com](http://www.ifrs.com), april 2014.
- [7] Analitički kontni okvir za preduzeća, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike koje vode dvojno knjigovodstvo, Antlantik bb, Banja Luka.
- [8] Kontni okvir za preduzeća FBiH, [www.srr-fbih.org](http://www.srr-fbih.org), april 2014.
- [9] Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, [www.srrrs.org](http://www.srrrs.org), april 2014.
- [10] Kontni okvir za privredna društva, [www.srr-fbih.org](http://www.srr-fbih.org), april 2014.
- [11] Odluka o utvrđivanju računovodstvene politike za budžetske korisnike i trezor BDBiH-Ba, Službeni glasnik Brčko distrikta BiH br. 16/01.
- [12] Pravilnik o knjigovodstvu budžeta BDBiH-Ba, Službeni glasnik Brčko distrikta br. 312/07.