

DOPRINOS I ULOGA CENE MATERIJALA U IZVRŠAVANJU ZADATAKA SAVREMENOG KNJIGOVODSTVA

1. ULOGA I FUNKCIJE CENA ZA EVIDENCIJU O ZALIHAMA I UTROŠCIMA MATERIJALA U IZVRŠAVANJU KNJIGOVODSTVENIH ZADATAKA

Postoji više vrsta cena po kojima se u knjigovodstvu mogu iskazivati vrednosti zaliha i utrošaka materijala, ali se u principu primenjuje samo ona vrsta cena za koju se privredna organizacija opredeli. Ova činjenica ukazuje na to da je izbor cena za evidenciju o zalihama i utrošcima materijala od velikog značaja i da je on neophodan. Pitanje pravilnog izbora cena po kojima će se u knjigovodstvu evidentirati zalihe i utrošci materijala od velikog je značaja za organizaciju rada u preduzeću, a naročito za pravilno izvršavanje knjigovodstvenih zadataka i organizaciju rada u knjigovodstvenoj službi. Od izbora cena zavisi da li će knjigovodstvo biti u stanju da blagovremeno i realno iskaže vrednosti zaliha materijala, obračuna vrednost utrošaka materijala i utvrdi finansijski rezultat.

Značaj ovog pitanja za knjigovodstvo je mnogo veći i širi. Sa odabiranjem najpogodnijih oblika cena za evidenciju o zalihama i utrošcima materijala omogućava se potpuno i pravilno rešavanje velikog broja vrlo važnih pitanja koja su u neposrednoj vezi sa zadacima, funkcijama, principima i pravilnom organizacijom knjigovodstva. U ovom slučaju se postavlja pitanje kako da se iskoriste prednosti i pozitivne strane pojedinih oblika cena za potpunije ostvarivanje zadataka koje knjigovodstvu postavljaju savremena organizacija proizvodnje, savremeni oblici raspodele i konkretna politika privredne organizacije.

Pored ostalog treba imati u vidu da na obim i sadržinu zadataka knjigovodstva utiču karakter privrede i karakter odnosa koji vladaju u proizvodnji. Sa svoje strane knjigovodstvo u savremenim uslovima privređivanja postaje jedan od važnijih instrumenata za postizanje određenih ciljeva u privrednoj politici naše zemlje.

Cene koje se primenjuju za iskazivanje vrednosti zaliha i utrošaka materijala predstavljaju sastavni deo knjigovodstvenog sistema. Prema tome, ulogu i doprinos svakog pojedinog oblika cena treba posmatrati sa aspekta pravilnijeg funkcionisanja knjigovodstva i sa aspekta potpunijeg izvršavanja knjigovodstvenih zadataka. Radi toga nameću se i pitanja: koji su to osnovni zadaci koje knjigovodstvo putem cena treba da izvršava i u kojoj meri pojedini oblici cena mogu doprineti da se ti zadaci uspešno ostvare. Posebno se ističe pitanje kako se pojedini oblici cena mogu koristiti kao sredstvo za usavršavanje knjigovodstvene evidencije i za napredak privredne organizacije.

Iznećemo samo nekoliko važnih knjigovodstvenih zadataka kod kojih pojedine funkcije cena dolaze do izražaja.

1. Poznato je da knjigovodstvo tretira samo one promene koje se vrednosno izražavaju. Promene koje nastaju u oblasti zaliha i utrošaka materijala najpre se naturalno izražavaju. Naturalne jedinice kod materijala su raznorodne (tona, kilogram, metar i sl.) i nemoguće je bez posredništva cena izvršiti njihovo svođenje na jedinstvene i zajedničke pokazatelje, koji su za finansijsko knjigovodstvo neophodni. Tehnika svođenja različitih naturalnih jedinica na zajednički vrednosni izraz je vrlo jednostavna; količine materijala se množe sa odgovarajućim cenama i na taj način se dobiva novčana vrednost za sve materijale. Iz ovog se jasno sagledava da je osnovna funkcija cena ta da *novčano izrazi sve naturalne oblike sredstava koja se u procesu reprodukcije pojavljuju u različitim mernim jedinicama. Drugim rečima, osnovna funkcija cena je da novčano izrazi sve procese i promene na sredstvima i izvorima sredstava.*

2. Knjigovodstvo ima zadatak preko odgovarajućih pokazatelja da obezbedi iskazivanje i kontrolu očuvanja *integriteta sredstava sa kojima privredna organizacija raspolaže*. Sredstva za proizvodnju u našim uslovima su društveno vlasništvo i sa njima raspolažu kolektivi. To pravo raspolaganja sredstvima koja su društveno vlasništvo stvara za kolektiv određene obaveze prema zajednici. Te obaveze kolektiva prema zajednici mogu se iskazati i pratiti samo *vrednosno*, jer se sredstva prilikom upotrebe stalno menjaju i prelaze iz jednog naturalnog oblika u drugi.

Za očuvanje integriteta društvenih sredstava pomaže knjigovodstvena evidencija, jer se knjigovodstvenim podacima pokazuje kome je određena imovina poverena i ko snosi odgovornost za njeno održavanje i korišćenje. Kvantitativno održavanje društvenih sredstava u smislu očuvanja njihovog integriteta u naturalnom pogledu je nemoguće, ali se zato kod nas strogo vodi računa o očuvanju integriteta u vrednosnom pogledu. Knjigovodstvenim podacima na jednoj strani i periodičnim inventarisanjem na drugoj strani otkrivaju se zloupotrebe, pronevere i rasipništva. Manjak koji se u takvim slučajevima utvrđuje izražava se u novčanoj vrednosti, bez obzira da li je uzrok manjku pronevera ili loše čuvanje poverenih dobara. Sve te činjenice potvrđuju da je za pravilno praćenje obaveza privredne organizacije prema sopstvenicima sredstava, ili za pravilno praćenje rukovanja tim sredstvima, neophodno potrebno da imovina u privrednoj organizaciji dobije pored naturalnog i *novčani izraz*. Radi ovog je neophodna egzistencija cena.

3. Jedan od najvažnijih zadataka knjigovodstva je da kroz određene podatke pokaže kako se sredstva koriste, da bi se na kraju moglo da utvrdi na koji se način ta sredstva oplođuju. Drugim rečima, knjigovodstvo evidentira *efekte* na jednoj strani a *utroške* na drugoj strani, a potom ih upoređuje i na taj način utvrđuje konačne rezultate poslovanja privredne organizacije u određenom periodu. Međutim, za knjigovodstvo se postavljaju najveće teškoće pri upoređivanju i svođenju efekata i utrošaka na zajedničke i uporedive pokazatelje. Ovo stoga što se troše različita sredstva a ostvaruju različiti efekti, čije su novčane pa i upotrebne vrednosti različite. Problem je izvršiti svođenje svih efekata i svih utrošaka na zajedničko merilo, jer su njihove naturalne mere neuporedive. Ovaj zadatak knjigovodstva može se izvršiti samo upotrebom cena. *Prema tome, cene neposredno omogućuju da se svi efekti i utrošci svedu na vrednosne izraze, čijim se upoređivanjem može odrediti u kojoj je meri zadovoljen osnovni princip ekonomike.*

4. U poslednje vreme sve više se ističe *značaj i doprinos cena na polju kontrole ostvarivanja planskih zadataka i na polju utvrđivanja ekonomičnosti*

u poslovanju *privredne organizacije*. Međutim, da bi se te dve funkcije uspešno ostvarile: najbolje je da se knjigovodstvo orijentiše na one cene materijala koje u manjoj ili većoj meri imaju karakter normativnih cena. Normativnim cenama materijala dobivaju se normativne cene koštanja gotovih proizvoda preko kojih se mere i sagledavaju uspesi na polju ekonomičnosti po fazama proizvodnje, po proizvodima, po elementima proizvoda i za celokupnu proizvodnju privredne organizacije. Dakle, ako se želi da utvrdi na kojim elementima, u kojim fazama proizvodnje ili u kojim ekonomskim jedinicama se postižu kakvi rezultati, neophodno je potrebno da se u tom smislu izvrši izbor odgovarajućih oblika cena u evidenciji o materijalu.

5. Za naš sistem raspodele prema radu od vrlo velike je važnosti da se određenom organizacijom knjigovodstva i *uvođenjem odgovarajućih oblika cena u evidenciji o utrošcima materijala sa uspehom sagledavaju rezultati rada po pojedinim ekonomskim jedinicama*. Obezbeđivanjem podataka o zalaganju pojedinih ekonomskih jedinica u radu privredne organizacije, cene i knjigovodstvo na posredan način doprinose da se buduća privredna politika u privrednoj organizaciji vodi pravilnije i celishodnije, a da raspodela u kolektivu bude pravednija i stimulativnija.

6. Pojedini oblici cena omogućavaju da se direktno iz knjigovodstvenih podataka utvrdi *da li su utrošci za pojedine učinke u granicama društveno prosečnih utrošaka*. Ovakvi oblici cena u evidenciji o materijalu služe kao solidan osnov za postavljanje sistema cene koštanja gotovih proizvoda i usluga. Solidno postavljen sistem planskih cena koštanja gotovih proizvoda, zajedno sa sistemom stvarnih cena koštanja i prodajnih cena gotovih proizvoda, omogućava knjigovodstvu da blagovremeno i realno utvrdi ekonomičnost u privrednoj organizaciji, pa čak i u pojedinim pogonima ukoliko su ti pogoni samostalni u obračunavanju rezultata. Od kakvog je značaja ova funkcija cena najbolje pokazuje činjenica da od nivoa ekonomičnosti i veličine viška rada zavisi napredak privredne organizacije i privredni razvitak čitave zajednice, jer je višak rada uslov bez koga se ne može zamisliti proširena reprodukcija.

7. Na kraju treba istaći da se pozitivan doprinos cena materijala ne ogleda samo kroz napred iznete funkcije u knjigovodstvu. Naprotiv, velika je *uloga pravilno odabranih i postavljenih cena i u oblasti analize*, kad se podaci iz knjigovodstva obrađuju i koriste za ocenu poslovanja privredne organizacije ili pojedinih funkcija i službi u privrednoj organizaciji. Prema tome, pri isticanju pozitivne uloge cena treba imati u vidu i to da se pravilnim odabiranjem cena u evidenciji o zalihama i utrošcima materijala stvaraju povoljni uslovi za pravilnu analizu knjigovodstvenih podataka. U ovom slučaju treba voditi računa da knjigovodstveni podaci budu zasnovani na istim cenama na kojima su zasnovani podaci iz plana i programa privredne organizacije. Samo ako su cene u knjigovodstvu i planu potpuno istovetne moguće je u potpunosti uporediti ostvarene podatke sa planskim podacima. Na ovaj način knjigovodstveni podaci mogu se koristiti i za ocenu izvršenja planskih zadataka privredne organizacije.

Iz dosadašnje analize može se sagledati uloga i funkcije cena na polju pravilnog sagledavanja obima proizvodnje i sniženja cene koštanja, kao i na polju unapređivanja poslovanja privredne organizacije uopšte. Značaj tačnog utvrđivanja obima proizvodnje, stepena produktivnosti rada i ekonomičnosti poslovanja za standard radnih ljudi i unapređenja privrede nije potrebno posebno naglašavati, jer su to osnovni ciljevi naše privredne politike.

Međutim, napred iznete funkcije cena materijala mogu se u potpunosti odnositi i na evidenciju o materijalu za investicije, jer se i u oblasti investicija teži da utrošci materijala budu smanjeni, da se sredstva koriste racionalnije i da ekonomičnost izgradnje bude veća. Ova činjenica potvrđuje da postoje veoma široke mogućnosti za iskorišćavanje određenih prednosti pojedinih oblika cena u svim privrednim oblastima društvene reprodukcije.

2. OSNOVNI ZAHTEVI KNJIGOVODSTVA KOJIMA CENE MATERIJALA ILI DRUGIH SREDSTAVA TREBA DA ODGOVARAJU

Kako u izvršavanju osnovnih zadataka knjigovodstva tako i u zadovoljenju njegovih osnovnih zahteva, cene treba da odigraju pozitivnu ulogu. Konkretan doprinos pojedinih oblika cena materijala ogleda se u stvaranju povoljnih uslova da se od strane knjigovodstva postigne veća *ažurnost, efikasnost, realnost, jasnoća, sveobuhvatnost, ekonomičnost, kao i istovetnost knjigovodstvenih podataka i podataka sa kojima se vrši upoređivanje.*

1. Za pravilno rukovođenje i upravljanje preduzećem od velikog je značaja da knjigovodstvo blagovremeno obezbedi podatke radi sagledavanja stanja i ocene postignutih rezultata. Blagovremeno pružanje podataka od strane knjigovodstva značajno je ne samo za one koji prate izvršavanje poslovnih zadataka u privrednoj organizaciji, već i za one koji prate kretanja u celokupnoj privredi ili pojedinim privrednim oblastima. Zbog toga se kao najvažniji zahtev postavlja da se knjigovodstvena evidencija organizuje i postavi tako da je u stanju da rukovodstvu, kolektivnu i organima upravljanja na vreme pruži podatke radi sagledavanja kretanja svih privrednih aktivnosti u privrednoj organizaciji. Ako se podaci ne pruže na vreme nadležni se onemogućuju da *blagovremeno preduzimaju mere radi otklanjanja grešaka i nedostataka u radu. Prema tome, sa obezbeđenjem blagovremenih podataka knjigovodstvo postaje ažurno, a sa blagovremenim sagledavanjem stanja i preduzimanjem odgovarajućih mera postaje i efikasno.* Očigledno je da je ažurnost najvažniji princip knjigovodstva, mada ona nije nikada sebi cilj već uslov za postizanje veće efikasnosti u otklanjanju nedostataka koji se pojavljuju u radu privredne organizacije. Ažurnost kao zahtev knjigovodstva može se ostvariti samo ako se knjigovodstvo orijentiše na one oblike cena koji po svojoj prirodi omogućuju blagovremenu evidenciju.

Međutim, pri odabiranju najpogodnijih oblika cena za evidenciju o materijalu ne treba težiti da se princip ažurnosti ili ma koji drugi zahtev knjigovodstva ostvari po svaku cenu, s obzirom da to može da bude na štetu drugih principa koji su isto tako vrlo važni za knjigovodstvenu evidenciju.

2. Pored napred istaknutog zahteva da evidencija bude ažurna, treba posebnu pažnju obratiti na realnost podataka koji se odgovarajućim cenama dobivaju. U knjigovodstvu treba stvoriti potpuno ili približno tačne podatke koji će stanje stvari prikazivati verno. U krajnjem slučaju svako namerno izopačavanje stvarnosti u knjigovodstvenoj evidenciji treba suzbijati, pa čak i kažnjavati.

3. Kroz odgovarajuće oblike cena i jednostavniji i prostiji sistem obračuna utrošaka materijala treba obezbediti da podaci knjigovodstva budu *jasni, potpuni i pristupačni.* Pri tome je naročito poželjno da se knjigovodstvo oslobodi

suvišnih podataka koji predstavljaju teret za evidenciju i koji onemogućavaju ekspeditivnost u knjigovodstvenim poslovima.

Naš sistem samoupravljanja zahteva da podaci koje pruža knjigovodstvo budu pristupačni i jasni bar za najveći broj članova kolektiva, a u prvom redu da budu jasni i pristupačni svim članovima organa upravljanja. Da bi se ovaj zahtev našeg društvenog sistema ostvario od knjigovodstva se traži da pruža jednostavne i uprošćene podatke. Međutim, i princip uprošćavanja podataka ima svoju donju granicu do koje se može ići, kako se time ne bi ugrozili neki važniji zahtevi knjigovodstva.

4. Od knjigovodstvenog sistema se traži da je pored ostalog i sveobuhvatan. *Sveobuhvatnost* sa aspekta cena treba shvatiti kao zahtev da se po mogućstvu svi materijali i ostala sredstva evidentiraju po cenama za koje se privredna organizacija unapred opredelila i na kojima je zasnovan čitav sistem praćenja vrednosti materijala i drugih materijalnih sredstava. Ovde se ne misli na sveobuhvatnost u tom smislu da se knjigovodstvenom evidencijom zahvate i oni procesi i pojave koji imaju knjigovodstveni karakter ili su za knjigovodstvo neracionalni. Naprotiv, knjigovodstvenom evidencijom i odgovarajućim oblicima cena, radi ostvarivanja principa sveobuhvatnosti, treba zahvatiti samo one procese i pojave koji su neophodni za kontrolu raspolaganja i rukovanja društvenim sredstvima ili su pak korisni za utvrđivanje stanja i iskazivanje rezultata u privrednoj organizaciji.

5. Pored uloge i doprinosa pojedinih oblika cena na izvršavanju knjigovodstvenih zadataka ili zadovoljenju pojedinih zahteva knjigovodstva, treba posebno ispitati u kojoj se meri takav sistem cena *isplati*. Troškovi knjigovodstva su neproizvodni troškovi i logično je da treba tražiti puteve i načine za njihovo sniženje. Najčešće se to može postići uvođenjem odgovarajućih oblika cena za evidenciju o zalihama i utrošcima materijala, koji uprošćavaju knjigovodstvenu tehniku i smanjuju knjigovodstvene troškove, a time doprinose da knjigovodstvena evidencija postaje *ekonomičnija*.

6. Kretanja u privrednoj organizaciji najčešće se prate u odnosu na planska predviđanja ili u odnosu na stanje iz prethodnog perioda. Otuda se postavlja kao jedan od principa knjigovodstva zahtev da podaci koje daje knjigovodstvena evidencija budu uporedivi i istovetni sa podacima iz plana i sa podacima iz prethodnih godina. Istovetnost podataka sastoji se u prvom redu u tome da su cene materijala iz knjigovodstvene evidencije postavljene na istim principima i osnovama, tj. da su u potpunosti iste sa cenama iz plana. Održavanje istovetnosti podataka iz perioda u period je vrlo teško, jer se cene u praksi stalno menjaju. Međutim, kad je u pitanju istovetnost i jednakost podataka u planu i knjigovodstvu, može se konstatovati da se taj princip sprovodi svuda gde se primenjuju planske — stalne cene.

3. OSNOVNI OBLICI CENA U EVIDENCIJI O MATERIJALU I NJIHOVE OSNOVNE KARAKTERISTIKE

U evidenciji o materijalu mogu se primenjivati razni oblici cena zavisno od važećih zakonskih propisa i zadataka i ciljeva knjigovodstva. Teorija i praksa pridaju najveći značaj sledećim vrstama cena materijala: *stvarnoj nabavnoj ceni, ceni koštanja, reprodukcionalnoj ceni u momentu trošenja, standardnoj ceni, stalnoj nabavnoj ceni i planskoj nabavnoj ceni*. Neki teoretičari za

iskazivanje vrednosti materijala preporučuju čak i *fakturnu cenu*. Napred navedene vrste cena mogu se podeliti u dve osnovne grupe, i to u grupu *stvarnih* cena i u grupu *stalnih* cena.

Iz grupe stvarnih cena najveću primenu ima *stvarna nabavna cena*. Pod pojmom stvarne nabavne cene podrazumevamo fakturnu cenu, uvećanu za zavisne troškove nabavke i dopreme. Ova vrsta cene smatra se najrealnijom, jer jedino ona predstavlja pravu protivvrednost sredstava izdatih za određenu nabavku materijala. Međutim, njena loša strana je u statičkom tretiranju vrednosti zaliha materijala, jer pokazuje vrednost u momentu nabavke, a ne sadašnju vrednost. Ukoliko u vremenu od nabavke do procene dođe do pada, odnosno do skoka cena, realnost vrednosti po stvarnim nabavnim cenama je dovedena u pitanje.

Najveće teškoće kod primene stvarnih nabavnih cena nastaju pri utvrđivanju vrednosti izdatog materijala za proizvodnju.¹ Naročito se taj problem oseća kad se utvrđuje nabavna vrednost izdatog materijala koji potiče iz većeg broja nabavki sa potpuno različitim cenama. Da bi se takav nedostatak stvarnih cena otklonio ili bar ublažio, za utvrđivanje stvarne vrednosti izdatog materijala praksa primenjuje razne tehničko-računske metode, kao modifikacije stvarne nabavne cene, od kojih su najpoznatije: metoda prva ulazna jednaka je prvoj izlaznoj, poslednja ulazna jednaka je prvoj izlaznoj, metoda prosečne nabavne cene i metoda koeficijenata. Međutim, ni primenom ovih metoda nije moguće da se izbegnu nedostaci stvarnih nabavnih cena u pogledu utvrđivanja realne vrednosti utrošenog materijala. Naročito se po pitanju realne procene utroška može zameriti metodi prva ulazna jednaka je prvoj izlaznoj, jer se utrošak materijala po ovoj metodi procenjuje prema najstarijim nabavnim cenama koje se najviše razlikuju od dnevnih.

Drugi nedostatak stvarne nabavne cene je u njenoj nepotpunosti. Ova cena obuhvata samo vrednosni iznos fakturne cene i troškova nabavke i dopreme. Međutim, materijali koji se nalaze u zalihima apsorbiraju rad i utrošak sredstava, koji nastaju oko njihovog čuvanja i održavanja. Tu spadaju u prvom redu lični dohoci magacionera i ostalih radnika iz magacinske službe, kao i ostali izdaci na ime režije magacina i sl. Postavlja se pitanje da li je ispravno da troškovi koji u procesu reprodukcije nastaju u fazi nabavke, ne budu obračunati u vrednost materijala, već da budu svrstani u proizvodne troškove, kao što je to slučaj kod nas. Tretiranje troškova nabavke kao troškova proizvodnje u suštini zanemaruje čitavu jednu fazu pri obrazovanju vrednosti proizvoda u procesu reprodukcije, što je u suprotnosti sa osnovnim postavkama kružnog kretanja sredstava i nastajanja vrednosti proizvoda.

Da bi se ovaj nedostatak stvarnih cena otklonio preporučuje se praćenje vrednosti materijala po *ceni koštanja u momentu trošenja materijala*. Cena koštanja u momentu trošenja materijala predstavlja nabavnu cenu materijala uvećanu za troškove čuvanja i održavanja materijala, koji nastaju od momenta kupovine do momenta izdavanja materijala za proizvodnju. I kod ove cene, kao i kod stvarne nabavne cene, pojavljuje se problem oko utvrđivanja vrednosti utrošenog materijala, jer svaka nabavka ima svoju sopstvenu cenu i vrednost. Za knjigovodstvo bi bilo komplikovano, pa i neracionalno, da se za svaku posebnu nabavku i za svaki izlaz materijala utvrđuje prava vrednost po ceni koštanja u momentu trošenja materijala. Komplikovanost pri utvrđi-

¹ M. Kovačević: „Obračun i raspodela po ekonomskim jedinicama“ (Savremena administracija, Beograd 1961, str. 2).

vanju vrednosti jeste osnovni razlog da se ova vrsta cena ne primenjuje u knjigovodstvu.²

Cena koštanja u momentu trošenja materijala pokazuje izvesne prednosti nad nekim oblicima nabavnih cena. Konkretno, ova cena je u mogućnosti da obuhvati troškove nabavne službe zaračunate u vrednost materijala. Prema tome, primenom cene koštanja u momentu trošenja materijala u knjigovodstvu je moguće da se izvrši razgraničavanje vrednosti utrošaka po pojedinim fazama reprodukcije onako kako u stvarnosti ti utrošci nastaju. Međutim, troškovi nabavne službe kao posebne faze i funkcije u našoj praksi ne zaračunavaju se posebno u vrednost materijala, već se njihov obračun vrši zajedno sa troškovima svih ostalih funkcija i aktivnosti i tretiraju se kao troškovi proizvodnje u toku. Ovo je nedostatak mnogih knjigovodstvenih sistema u svetu, pa i našeg. Taj nedostatak se otklanja vođenjem posebnih evidencija o troškovima po mestima, odnosno kod nas obračunom troškova po ekonomskim jedinicama.

Zajednički nedostatak stvarne nabavne cene i cene koštanja u momentu trošenja materijala je u tome što te cene zanemaruju uticaj kretanja cena na realnost cene koštanja gotovih proizvoda. Postavlja se pitanje da li je realna cena koštanja dobivena po stvarnim nabavnim cenama ili po cenama koštanja u momentu trošenja materijala, ako je u međuvremenu dok je materijal stajao na zalihima došlo do skoka ili do pada cene materijala. Pored toga, cene materijala se menjaju i za vreme njegovog funkcionisanja u procesu proizvodnje, pa i za vreme dok se gotovi proizvodi nalaze na zalihima. Prema tome da li je finansijski rezultat dobiven na osnovu napred navedenih cena realan i da li se on u celini može upotrebiti za proširenu reprodukciju i ličnu potrošnju, a da usled toga prosta reprodukcija ne bude smanjena, ako se već sigurno zna da su cene materijala u međuvremenu porasle. I obratno, da li se sredstva za akumulaciju i ličnu potrošnju ne smanjuju u korist sredstava za prostu reprodukciju, ako su cene materijala u toku procesa reprodukcije opale.

Ovaj nedostatak nabavne cene i cene koštanja do momenta trošenja materijala može se samo delimično otkloniti uvođenjem *reprodukcione cene u momentu trošenja materijala*. Posledice porasta odnosno pada cena materijala na finansijski rezultat pri upotrebi reprodukcione cene otklanjaju se samo do momenta trošenja materijala, s obzirom da se materijal ne reprodukuje time što je utrošen već samo ponovnom nabavkom, koja u najpovoljnijim uslovima može da nastane tek posle prodaje gotovih proizvoda.

Reprodukciona cena materijala u momentu njegovog trošenja se vrlo teško kontroliše. Zbog toga se ne može primenjivati u našim uslovima u kojima je svojina nad sredstvima za proizvodnju društvenog karaktera a obezbeđenje uslova za društvenu kontrolu od velikog značaja.

Opšti nedostatak svih stvarnih cena je u tome što se zasnivaju na dokumentaciji. Drugim rečima, za utvrđivanje vrednosti nabavljenog ili utrošenog materijala po stvarnim cenama mora se raspolagati potpunom dokumentacijom. Ovaj problem sa svoje strane dovodi do neažurnosti kako pri utvrđivanju vrednosti zalihima, tako i pri obračunavanju ukupnih troškova i obrazovanju cene koštanja gotovih proizvoda. Usled neažurnosti u obračunavanju troškova, stvarne cene materijala mogu uticati i na blagovremeno utvrđivanje finansijskog rezultata.

² Todor Stojanović i Đorđi Nikolovski: „Knjigovodstvo na industriskite i trgovskite pretprijatija”, Skopje 1962, str. 252 i 253.

Da bi se neki od napred iznetih nedostataka ublažili ili otklonili evidencija o materijalu se orijentiše na stalne cene. U grupu stalnih cena ubrajamo: *standardne cene, stalne nabavne cene i planske nabavne cene materijala.*

Standardna cena kao oblik stalnih cena karakteriše se time što se za njeno utvrđivanje koriste strogo naučni metodi. Primenom standardne cene dobiva se vrednost utrošaka materijala koji treba da nastanu u najnormalnijim, pa čak i idealnim uslovima rada. Otuda potiče i suštinska razlika između planskih cena i standardnih cena materijala. Dok se planske cene materijala utvrđuju strogo vodeći računa o konkretnim uslovima rada i poslovanja određene privredne organizacije, dotle se standardne cene određuju polazeći od najnormalnijih ili idealnih uslova uopšte. Proces utvrđivanja standardnih cena materijala je vrlo dug i težak, ali je ipak koristan ako se njihova svojstva pozitivno iskoriste u knjigovodstvenom sistemu.³

Sa druge strane standardne cene imaju izvesne sličnosti sa ostalim vrstama stalnih cena, i to konkretno kad su u pitanju opšta svojstva i prednosti stalnih cena, kao što je, na primer, postizanje relativno velike ažurnosti i sl.

Posebna odlika standardnih cena materijala je baš u tome što se jedino one mogu koristiti kao opšte priznate normativne cene, a što je od velikog značaja za ocenu rezultata na polju ušteda i ekonomičnosti.

Osnovna obeležja *stalne nabavne cene* su: prosta i jednostavna tehnika utvrđivanja vrednosti nabavljenih i utrošenih materijala, jednostavna kontrola normativa utrošaka materijala i blagovremeno konstatovanje i evidentiranje materijala, s obzirom da se ne čeka na dokumentaciju radi utvrđivanja stvarne cene i vrednosti.

Planska cena materijala se po svojoj suštini razlikuje od svih ostalih oblika stalnih nabavnih cena. Njena uloga u izvršavanju knjigovodstvenih zadataka je vrlo velika. Po svojoj sadržini planska nabavna cena materijala treba da predstavlja, u okviru plana preduzeća, osnovu za utvrđivanje vrednosti materijala koji treba da se utroši za ostvarenje određenog učinka ili proizvoda, polazeći od konkretnih uslova privređivanja i rada u privrednoj organizaciji.

Planska nabavna cena je, prema tome, važan element finansijskog plana privredne organizacije i faktor u određivanju planske cene koštanja gotovih proizvoda. Posebno je važno da se planska cena materijala tretira kao značajan faktor za utvrđivanje finansijskog rezultata po pojedinim jedinicama u privrednoj organizaciji.

4. VRSTE ČENA KOJE SE KOD NAS PRIMENJUJU

U našoj praksi, shodno Pravilniku o jedinstvenom kontnom planu u privrednim organizacijama, za evidenciju o materijalu mogu se primenjivati samo dva oblika nabavnih cena, i to: *stvarna nabavna cena ili planska nabavna cena.* Primenom planske cene ili stvarne cene materijala obezbeđuju se najpovoljniji uslovi za kontrolu raspolaganja društvenim sredstvima, pa je to bio jedan od odlučujućih momenata za zakonodavca da se opredeli samo za plansku i stvarnu nabavnu cenu materijala. Ovde treba napomenuti da planske cene imaju privremeni karakter. One funkcionišu samo između dva obračunska momenta. Periodični obračuni i završni račun zahtevaju da se obračun

³ Todor Stojanović i Đorđi Nikolovski: „Knjigovodstvo na industriskite i trgovskite pretprijatija“, Skopje 1962, str. 256.

vrednosti zaliha i utrošaka materijala konačno izvrši po stvarnim cenama. Otuda se u uslovima planskih cena, pored planskih vrednosti materijala, obavezno iskazuju i odstupanja između planskih i stvarnih vrednosti nabavljenih i utrošenih materijala. A za utvrđivanje razlike između planskih i stvarnih vrednosti najčešće se u knjigovodstvu primenjuju kalkulatívni računi „nabavke materijala“, čiji je zadatak da knjigovodstveno-računskim putem olakšaju dobivanje stvarne nabavne vrednosti i iznalaženje odstupanja od planskih vrednosti.

Opređeljivanje za jedan ili drugi oblik navedenih cena prepušteno je privrednim organizacijama. Zakon čak i ne insistira ni na jednoj od ovih cena, a teorija samo potencira njihove dobre i loše strane. Međutim, praksa u današnjim uslovima zahteva da se po mogućstvu jasno odredi koja je od tih vrsta cena, koje se kod nas mogu primenjivati, za knjigovodstvo pogodnija i racionalnija i koja je od njih u stanju da zadovolji zahteve privrednih organizacija na sadašnjem nivou organizacije rada i organizacije raspodele.

U teoriji, pa i praksi, postoje neslaganja po pitanju kriterijuma od kojih treba pri izboru cena poći. Neki polaze od prednosti planskih cena, dok drugi ističu stvarnu nabavnu cenu kao jedino moguću cenu koja ima objektivni karakter i koja je u krajnjem slučaju predmet završnog računa i periodičnog obračuna. Međutim, sve veća težnja za doslednije primenjivanje principa raspodele prema radu dovela je do toga da je planska nabavna cena ipak potisnula stvarnu nabavnu cenu, jer se od cena predviđenih propisima može samo na osnovu planske cene utvrđivati u kojoj je meri koja organizaciona jedinica privredne organizacije doprinela na polju ekonomičnosti odnosno na uštedama u materijalu. Mada je ovaj moment odlučujući za orijentaciju na plansku cenu, ne treba zanemariti ni neke druge prednosti planske cene.

Činjenica je da se u praksi ne pravi razlika između planske cene i stalne nabavne cene materijala. Čak se i u propisima koji regulišu ovu materiju ne oseća nikakva razlika, već se, naprotiv, te dve vrste cena izjednačavaju. Ovo se jasno vidi iz formulacije odredbe Pravilnika o jedinstvenom kontnom planu privrednih organizacija, koja doslovno glasi: „Zalihe materijala mogu se voditi po nabavnoj i stalnoj (planskoj) ceni“⁴ Zakonodavac na ovom mestu pod nabavnom cenom shvata stvarnu nabavnu cenu materijala, a stalnu nabavnu identifikuje sa planskom.

Druga primedba koja zaslužuje posebnu pažnju odnosi se na domen proizvoljnog izbora cene za vođenje evidencije o materijalu kod nas. Izbor vrste cena u privrednim organizacijama sveden je na relativno uže područje od onog koje smo mi napred izložili, jer je propisima precizirano da se u praksi mogu primenjivati samo planska ili stvarna cena za iskazivanje vrednosti materijala.

5. NEKE PREDNOSTI PLANSKE CENE NAD OSTALIM OBLICIMA CENA KOJE SE KOD NAS PRIMENJUJU

U sistemu knjigovodstva u kome se evidentiranje vrednosti materijala vrši po *stvarnim nabavnim cenama*, knjiženje nabavke materijala uslovljeno je prethodnim sakupljanjem celokupne dokumentacije, na osnovu koje se utvrđuje puna nabavna vrednost materijala iz određene nabavke. Drugim rečima,

⁴ Član 42. Pravilnika o jedinstvenom kontnom planu privrednih organizacija (Službeni list FNRJ, br. 20/61).

primenom stvarnih cena u evidenciji o materijalu nemoguće je sprovesti knjiženje materijala sve dotle dok se ne kompletira celokupna dokumentacija. Moguće je i to da se određeni materijal potroši, pa čak i definitivno opredmeti u gotovim proizvodima, a da je zbog nepotpune dokumentacije još uvek njegova nabavka ostala neproknjižena.

Veliki stepen podele rada u savremenoj privredi uslovljava da se oko kupovine i vršenja raznih usluga za nabavku i dopremu materijala angažuje veliki broj stranih lica, i da se u vezi sa jednom nabavkom pojavi veliki broj faktura. U takvim uslovima moguće je da se pri sastavljanju kalkulacije neka faktura ne predvidi i da je privredna organizacija primi tek onda kad je knjiženje određene nabavke u potpunosti završeno. Takav slučaj bi stvorio poseban problem, jer se knjiženje vrši samo na osnovu potpune dokumentacije. Iz ovog možemo da zaključimo da je nemoguće postići ažurnost niti tačnost ako se evidencija o materijalu zasniva na stvarnim cenama, jer se potpuna stvarna nabavna vrednost dobiva samo na osnovu dokumentacije koja u većini slučajeva pristiže tek posle isporučenih materijala ili učinjenih usluga za nabavku i dopremu.

Drugi problem koji se pri evidenciji o materijalu po stvarnim cenama pojavljuje odnosi se na utvrđivanje vrednosti izdatog materijala za proizvodnju. Jedan isti materijal nabavlja se po različitim cenama. Pored toga, jedan isti materijal nabavlja se od različitih dobavljača koji su različito udaljeni od privredne organizacije. Različita udaljenost uslovljava i različite troškove dopreme po jedinici, tako da za istu vrstu materijala imamo potpuno različite cene. S obzirom na ovakvu situaciju postavlja se pitanje po kojoj ceni treba knjižiti utroške materijala.

Evidencijom o materijalu po planskim cenama uprošćava se tehnika knjiženja kako pri primanju tako i pri izdavanju materijala. Knjiženje po planskim cenama sprovodi se nezavisno od dokumentacije, koja ranije ili docnije može da prispe u privrednu organizaciju. Planskim nabavnim cenama se, prema tome, obezbeđuju objektivni uslovi za postizanje ažurnosti u knjigovodstvu. Dokumentacija kod evidencije po ovim cenama služi samo radi korekcije i svođenja planskih vrednosti na stvarne. Kraće rečeno, planske nabavne cene pokazuju velike prednosti nad stvarnim nabavnim cenama na polju stvaranja olakšica i ekspeditivnosti u knjigovodstvenim poslovima u svim fazama praćenja vrednosti materijala.⁵

Stalne cene, isto tako, stvaraju izvesne olakšice pri iskazivanju vrednosti materijala i obezbeđuju visok stepen ažurnosti u knjigovodstvu, ali se ni u kom slučaju ne mogu upotrebiti za ocenu ekonomske opravdanosti nastalih utrošaka, baš zbog toga što se njihovo obrazovanje ne zasniva na konkretnim objektivnim uslovima poslovanja.

Planske nabavne cene zasnovane su na konkretnim uslovima rada i privređivanja, tako da se one mogu koristiti kao sredstvo za kontrolu veličine utrošaka materijala i kao sredstvo za odmeravanje ekonomske opravdanosti utrošaka nastalih za određene učinke. I dok se kod stvarnih cena postavljalo pitanje neažurnosti, a kod stalnih cena pitanje nerealnosti, dotle se planskim cenama obezbeđuju vrlo povoljni uslovi za postizanje ažurnosti a u velikoj meri i realnosti knjigovodstvene evidencije.

⁵ M. Kovačević: „Obračun i raspodela po ekonomskim jedinicama“ (Savremena administracija, Beograd 1961, str. 5).

Pri odabiranju oblika cena po kojima će se evidentirati zalihe i utrošci materijala, postavlja se kao najvažnije pitanje, kako preko knjigovodstva doprineti da raspodela prema radu bude pravednija i stimulativnija. Da bi se takav zahtev knjigovodstva ostvario potrebno je da se najpre odrede efekti sa jedne strane i utrošci sa druge strane. Stvarnim cenama materijala ne mogu se obezbediti nikakvi pokazatelji koji bi mogli da signaliziraju ko se i koliko u kolektivu zalaže da utrošci budu manji. Prema tome, primenom stvarnih cena u evidenciji o materijalu može se destimulativno uticati na zalaganje radnika a na taj način deformisati princip nagrađivanja prema radu.

Kao najobjektivnije merilo za iskazivanje rezultata po ekonomskim jedinicama pokazala se cena koštanja učinaka. Međutim, cene koštanja učinaka, dobivene na osnovu stvarnih cena materijala, su čas manje čas veće zavisno od promena cena materijala i od količina koje se troše. Takve cene koštanja učinaka ne mogu se uzeti u obzir za određivanje veličine utrošaka, jer na veličinu utrošaka utiču mnogi spoljni i unutrašnji faktori, a u prvom redu promene cena materijala.⁶

Uticaj promena cena materijala na visinu cene koštanja učinaka i na veličinu utrošaka, može se odstraniti primenom planskih cena u evidenciji o utrošcima materijala i utvrđivanjem učinaka na osnovu tih cena. Sa uvođenjem planskih cena onemogućava se dejstvo promena cena materijala na poslovni rezultat jedinica. Svrha primene planskih cena materijala u evidenciji o troškovima jeste u tome da se spoljni uticaji izdvoje od unutrašnjih uticaja i da se kroz prekoračenje odnosno sniženje cene koštanja efekata izrazi uspeh radnih ljudi na polju ekonomičnosti pri utrošku materijala.

Od svega je ipak najznačajnije da se planska nabavna cena materijala pojavljuje i kao vrlo važan element za iznalaženje odstupanja — razlike između nje kao normalne nabavne cene i postignute stvarne nabavne cene materijala. Ova razlika pokazuje kakve je rezultate u vršenju svoje delatnosti postigla nabavna služba. Prema tome, razlika između planske cene i stvarne nabavne cene materijala nije samo običan računski izraz, kako se to u knjigovodstvu najčešće shvata, nego i važan ekonomski pokazatelj.

Na kraju treba imati u vidu da se primenom planskih cena ne negira postojanje stvarne vrednosti materijala, koja na posredan način postoji i u ovim uslovima. Vrednost zaliha materijala po planskim cenama i odstupanje od stvarnih cena daje stvarnu nabavnu vrednost zaliha materijala. A vrednost utrošenog materijala po planskim cenama sa odgovarajućim delom razlike između planskih cena i stvarnih cena daje stvarnu vrednost utrošenog materijala. Ovo dokazuje da u evidenciji pod planskim cenama egzistiraju ne samo planske cene već i stvarne vrednosti zaliha i utrošaka materijala.

6. ZAKLJUČCI

Na današnjem stepenu našeg privrednog razvitka i razvoja sistema samoupravljanja u privrednim organizacijama, kad se posebno ističe zahtev za sprovođenje principa raspodele prema radu, knjigovodstveni zadaci postaju sve složeniji i komplikovaniji. Uloga koju sada dobiva knjigovodstvo ne sa-

⁶ M. Kovačević: „Obračun i raspodela po ekonomskim jedinicama“ (Savremena administracija, Beograd, 1961, str. 3).

stoji se samo u registrovanju privrednih promena na sredstvima i izvorima sredstava privredne organizacije, već se ona proširuje i na otkrivanju suštine tih promena i procesa.

U realizaciji svih svojih zadataka knjigovodstvo mora, u prvom redu da koristi naučne metode, koje mogu da odigraju vrlo značajnu ulogu u evidenciji i da na posredan način doprinesu razvoju privredne organizacije. Pri odabiranju odgovarajućeg oblika cene po kojima će se evidentirati zalihe i trošci materijala, treba isto tako koristiti naučne postavke.

Cene predstavljaju jedan od najvažnijih elemenata za finansijsko knjigovodstvo. Ako se uz to pozitivno iskoriste dobre strane pojedinih vrsta cena, cene se pojavljuju i kao metoda za usavršavanje knjigovodstvene evidencije. Sa organizacionog gledišta cene se pojavljuju kao neophodan uslov za pravilnu i racionalnu organizaciju rada u knjigovodstvenom aparatu. Savremeni oblici cena u evidenciji o materijalu omogućuju postavljanje takve organizacione forme kojom se *uprošćava* knjigovodstvena tehnika. To u krajnjem smislu znači da se sistemom cena utiče na *podizanje produktivnosti* rada u knjigovodstvenoj službi.

Za pravilno funkcionisanje svih delatnosti u privrednoj organizaciji veliku ulogu ima blagovremena aktivnost organa rukovođenja i organa upravljanja. Za njihovo aktivno delovanje potrebna je pravilna orijentacija zasnovana na pokazateljima i realnim analizama. Međutim, analize uvek direktno zavise od efikasnosti i realnosti knjigovodstvene evidencije. Dakle, pravilno postavljanje i odabiranje čitavog sistema za iskazivanje vrednosti materijala po pojedinim fazama reprodukcije, *doprinosi* funkcionisanju knjigovodstva i analize.

Cene prema iznetim konstatacijama doprinose da knjigovodstvo bude funkcionalnije, *analiza efikasnija, organi upravljanja operativniji, a rad svih službi, a naročito knjigovodstvene službe, produktivniji.*

Doprinos cena na polju produktivnosti rada ne iscrpljuje se kroz pozitivnu ulogu cena u postizanju veće efikasnosti knjigovodstvene službe, već se njihova uloga proširuje i na *kontrolu* svih ostalih službi i na pružanje podataka o radu tih službi *radi unapređivanja njihovog poslovanja.*

S druge strane neke cene stvaraju mogućnost za *utvrđivanje ekonomičnosti* u potrošnji materijala po pojedinim organizacionim jedinicama i otkrivanju kretanja utroška materijala u odnosu na normalni utrošak. Posebno je veliki doprinos cena u postavljanju sistema evidencije za utvrđivanje *efekata i utroška po pojedinim ekonomskim jedinicama i pogonima radi ostvarivanja doslednije raspodele prema radu.* Ovaj moment je danas najvažniji, jer se putem pravilne raspodele prema radu ostvaruje najvažniji princip socijalističkih odnosa u proizvodnji.

Todor ĆIRIĆ

asistent Pravno-ekonomskog
fakulteta u Nišu

Summary

For a regular unrolling of the process of production and distribution in an economic organization the book-keeping is required to give to the collective and the administrative and managing organs universal and real data on the quantities and the values of the stocks and consumption of material, as well as on the amount of the financial results.

The real values of the stocks and the consumption of the material for financial book-keeping are one of the most important categories. They can be secured only by a proper applying of the real prices in the materials book-keeping. Therefrom it is clearly seen that the reducing of the different natural forms of the material in a single monetary expression is one of the fundamental function of the prices. Nevertheless, in the modern book-keeping system the price of the material is treated also from an aspect of execution of the other purposes of the book-keeping. Among the most important purposes of the financial book-keeping to the execution whereof contribute directly the prices of the material, particularly distinguished is the determination of the economy in respect to the consumption of the material by the economic organization and its economic units.

Besides the contribution of the various kind of prices to the realization of the essential book-keeping purposes, a stress is laid on a positive relation of the several forms of the prices to the essential book-keeping principles. In this part the prices are given as a very important factor for a better realization of the following book-keeping requirements: to be up to the date, the reality, the efficacy, the clearness, the accessibility, the universality and the economy.

From the aspect of a more rational solution and execution of the book-keeping purposes, as well as from the aspect of a relation of the several forms of prices to the essential book-keeping requirements and principles, as the most convenient form of prices the author point out the planned cost price of the material. Its essential advantages are reflected on a simplification of the booking technics of the material and on a realization of the essential conditions for a real expression of the effects per several economic units.

Pointed out there is also how the prices of the material may in an intermediate way contribute to a more effectual analysis of business and to a more productive organization of the work in the book-keeping apparatus. As the most important, it is said that in modern conditions the several forms of the prices constitute one of the conditions for the setting up and the application of a system of distribution according to the work. From this clearly follows the magnitude of the importance of a correct selection of the system of the prices, and particularly of the system of the prices in the booking of the material.

