

# КЊИГОВОДСТВО КАО УСЛОВ ОДРЖИВОГ РАЗВОЈА

Милан Михајловић<sup>1</sup>, Бобан Видић<sup>2</sup>

Прегледни рад  
УДК: 502.131.1:657  
330.342

## Резиме

*Држава као заокружени систем састоји се из мноштва подсистема који су узајамно повезани. Да би држава као систем успешно функционисала сви њени подсистеми требају да буду засновани на одређеним начелима. Функционисање подсистема државе су нормативно регулисане у циљу повезаности и подсистема као и због контроле њиховог функционисања. Резултати функционисања подсистема морају бити квалитативно и квантитативно одређени и упоредиви. Нормативним регулисањем већине аспеката функционисања сваког подсистема понаособ постиже се њихова повезаност и кохезивност. Сви ти системи једном речју представљају свеукупност система којег чине: правни систем, систем здравства, политички систем, систем науке и културе, привредни систем и остали системи.*

*Кључне речи: књиговодство, одрживи развој, систем.*

ЈЕЛ: Ф16, М24

## Увод

Наравно, уз сво уважавање специфичности пословних система, они морају као и сви остали системи да буду засновани на јединственим начелима који су нормативно регулисани. Конкретно ова констатација се односи и на финансијско књиговодство. Једнообразношћу вођења финансијског

---

<sup>1</sup> Доцент, Висока школа модерног бизниса, Теразије 27, Београд, е-mail: [milan.mihajlovic@mbs.edu.rs](mailto:milan.mihajlovic@mbs.edu.rs)

<sup>2</sup> Студент мастер студија, Универзитет одбране, Војна академија, Павла Јуришића Штурма бр.33, Београд, е-mail: [boban.vidic@gmail.com](mailto:boban.vidic@gmail.com)

књиговодства са књиговодством пословних система у осталим структурама друштва постиже се упоредност података и омогућава пословна сарадња. То је битан услов за исправно функционисање и убрзан развој система.

Да би се подробије могло објаснити финансијско књиговодство, потребно је објаснити финансијско рачуноводство које је шири појам, а из којег исходи финансијско књиговодство као ужи појам.

Овај традиционални финансијски приступ резултирао је успешном применом у већини пословних система како развијених тако и земаља у развоју.

Условљеност система пословним организацијама њиховом трансформацијом продубило је концепт књиговодства и успорило процес преласка на савремени концепт код земаља у развоју. Управо је ово предмет посматрања у овом раду који изискује целину одрживости пословних система применом одговарајућих књиговодствених концепата.

### **Рачуноводствени систем**

Р. Николајевић-Теофановић настоји да постави општу дефиницију рачуноводства која би била заједничка за све врсте и намене практичног рачуноводства: *Рачуноводство представља научни метод којим се обухватају, региструју, квантитативно одражавају економске трансакције у циљу извлачења економских закључака, контроле и деловања економске активности. Рачуноводство се данас врло широко примењује и служи за квантитативне анализе како у микроекономији, тако и у макроекономији* (Николајевић-Теофановић, 1980).

Пословање, као кретање економских чинилаца у одређеном смеру захтева континуирано праћење, независно од тога да ли узрокује промене или одржава постојеће стање. У том смислу, рачуноводство је најзначајнији део укупног информационог система сваког пословног субјекта и већина информација потребних у процесу пословног одлучивања настаје управо у рачуноводству. Стога можемо рећи да је рачуноводство услужна

функција менаџмента намењена прикупљању, обради односно праћењу и проучавању „података” и њиховом обликовању у информације (Прелић, Нешић, Гајић, 2018).

### **Финансијско књиговодство**

Књиговодство је најважнији део рачуноводства. Предмет књиговодства су пословни догађаји који су већ настали, који изазивају промене на економским категоријама (имовини, капиталу, приходима или расходима), који се могу изразити у новцу и који су документовани (Trussel, J. M., & Rose, L. C. 2009). То значи да је књиговодство евиденција оријентисана на прошлост па се може рећи и да књиговодство евидентира историјске догађаје пословања. Као што се предрачуни појављују као производ рачуноводственог планирања тако се разни обрачуни сматрају производом књиговодствене евиденције (обрачун процеса набавке, обрачун производње, обрачун реализације итд.). Исто тако, као што рачуноводствено планирање претходи књиговодству тако књиговодство претходи рачуноводственој контроли и анализи као процесу проучавања пословања (Aureo, 2016).

Из наведених дефиниција лако се може закључити да је финансијско књиговодство ужи појам од финансијског рачуноводства. Финансијско књиговодство се третира као метод регистровања и бележења трансакција (Надовеза, Мајсторовић, Милојевић, 2006). Финансијско књиговодство је рачунска основа финансијског рачуноводства.

Пред књиговодством се од првих дана поставља основни задатак да организацијом вођења пословних књига пружа непрекидно брзе, тачне, документоване и прегледне податке. За спровођење овог задатка од првих прописа о вођењу књиговодства почеле су се неговати одређена књиговодствена начела, која касније прерастају у правила понашања (кодексе) лица која раде у књиговодству. Та књиговодствена начела била би углавном следећа:

- документованост сваке промене која чини темељ сваког књиговодства. Документ, поред тога што чини основ за

- књижење јесте и сигурно средство контроле забележака у књиговодству;
- уредности је дат посебан акценат. Она је третирана са два аспекта. Прво са становишта односа човек – пословна књига, или документ (не сме се прљати, писати непотребно, цепати странице и слично) и друго са становишта веродостојности исказаних података (не сме се брисати, сав простор мора бити попуњен и слично);
  - сигурност унетих података посебно је негована од првих прописа о вођењу књиговодства. Пословне књиге и документа могу се исписивати само средствима која обезбеђују трајност унетих података. Употреба графитне оловке је од почетка била забрањена у књиговодству;
  - начело повезаности потпуно је примењено у првој фази развоја књиговодства, пре свега због његове особине да има више издвојених евиденција, које су међусобно повезане и чине заокружену целину. Повезивањем података из различитих евиденција успоставља се њихово допуњавање и контрола. Тако се износи прокњижени у дневнику морају подударати са истим износима прокњиженим у контролнику кредита, у помоћним књигама, књизи привремених исплата и сл. Повезаност је обезбеђена на тај начин што је у овим обрасцима књига у којима су се књижили исти износи пројектована посебна колона под називом „веза“. У ту колону уносили су се подаци о страни и редном броју књиге у којој су ти исти подаци књижени;
  - поред тих начела била су прописана и начела ажурности, тачности, прегледности, јасности и др.

У развоју финансијског књиговодства зависно од тога како су обухватане пословне промене разликују се две фазе (Милојевић, Пејић, 2010).

- 1) фаза од 1945. до 1949. године обухвата вођење пословних књига по систему простог књиговодства и увођење „америчког дневника“.
- 2) фаза од 1950. године када се пословне књиге воде по систему двојног књиговодства.

## Задатак финансијског књиговодства

Традиционално посматрано рачуноводствени систем обједињава рачуноводствено планирање, књиговодство, рачуноводствену контролу и рачуноводствену анализу. Рачуноводствени систем је најважнији део укупног информационог система предузећа и има задатак да податке и информације презентује заинтересованим корисницима (интерним или екстерним). Начин самог информисања може бити писани или усмени. Најважнији писани облик информисања су финансијски извештаји: биланс стања, биланс успеха, извештај о променама на капиталу, извештај о новчаним токовима, статистички анекс и напомене уз те извештаје (Беке-Тривунац, 2019). Поред тих синтетичких облика, за потребе менаџмента често су нужне и друге информације, нпр. наплативост потраживања, остварени промет, стање новца на рачунима, обавезе према добављачима, доспели ануитети итд. Такви, најчешће нетипични, извештаји, који су потребни менаџменту предузећа, обезбеђује рачуноводство.

Поред овако посматраног, могли бисмо рећи класичног, концепта рачуноводства постоји и други, савремени, прагматични концепт који тежиште својих посматрања ставља на кориснике информација. Према том концепту сви процеси су корисни само ако задовољавају потребе корисника. Рачуноводство је, према томе, само услужна функција у менаџмент процесу, јер обезбеђује информације за потребе менаџмента. Посматрајући рачуноводство са овог аспекта можемо рећи да је то пословни језик, односно језик који менаџери користе у систему пословног одлучивања. За то можемо направити поређење са лекарима који се споразумевају својим речником, или инжењерима који се споразумевају својим. Рачуновође специфичним вокабуларом изражавају одрежена стања и промене у пословању предузећа тако да их разумеју без тешкоћа. Сваки добар економиста или бизнис менаџер добро познаје основне рачуноводствене категорије и логику система рачуноводства (Дабић, 2018). Техником рачуноводства баве се књиговође, а логиком економисти и бизнис менаџери и уграђују је у свој процес тумачења и визије пословања.

Рачуноводство је посебно важно, јер сагледава стање имовине предузећа, капитала, прихода, расхода и финансијског резултата и на тај начин омогућава контролу рада и управљања. Исто тако, постојање одговарајуће евиденције омогућује правовремено извршавање обавеза предузећа, утврђивање слабости у пословању, доношење корективних мера итд. Рачуноводствени процес усмерен је, пре свега, на финансијско рачуноводство чији су финални производ финансијски извештаји. Међутим, посматрано са аспекта корисника и са аспекта система пословања у савременом погледу разликују се следеће врсте рачуноводства (Dražić, 2010):

- финансијско рачуноводство (financial accounting),
- рачуноводство трошкова (cost accounting) i
- управљачко (менаџерско) рачуноводство (managerial accounting).

Финансијско рачуноводство је претежно екстерно оријентисано синтетичко рачуноводство и може се описати као „рачуноводствени систем који осигурава квантитативне информације које су потребне приликом састављања финансијских извештаја.” Насупрот томе, управљачко рачуноводство је интерно оријентисано „рачуноводствени систем који осигурава квантитативне информације за менаџере које су им потребне у процесу планирања и контроле”. Рачуноводство трошкова је интерно рачуноводство и обухвата део управљачког и део финансијског рачуноводства и у том контексту рачуноводство трошкова описује се као рачуноводствени систем који осигурава квантитативне информације за планирање и контролу (управљачко рачуноводство) и утврђује трошкове производа (део финансијског рачуноводства) (Smith, Keith, Stephens, 1998).

### **Финансијско књиговодство као основни методолошки елемент система привредних рачуна**

Систем привредних рачуна је информациони систем који пружа синтетизоване информације о економским токовима између

привредних субјеката. Он је потпуно изграђен и на адекватан начин интегрисан и има прецизно одређену временску периодичку у којој се подаци презентирају. Круг токова информација и акција изазваних тим информацијама се непрекидно и континуирано обнављају (Илић, Анђелић, 2017).

Процес друштвене репродукције у основи се одвија преко елементарних економских операција – трансакција, које међусобно обављају појединачни привредни субјекти. Због тога су трансакције основни предмет посматрања у систему привредних рачуна.

Основни извор података у систему привредних рачуна јесте књиговодство, које, по правилу води највећи број привредних субјеката. На тај начин привредни субјекти су постали извештајне јединице, тј. они су институционални облик преко кога се долази до извора података.

Књиговодствена евиденција заснована је на регорозним принципима егзакности, свеобухватности и контроле. Оно што је за њу ипак најкарактеристичније, то је принцип да она без изузетака бележи све елементарне економске операције, и то оног момента када су настале (Гајић, 2002). Због таквих особина и улоге које има у привредном животу економских субјеката и правном поретку земље, она је редовно предмет нормативног регулисања. Ова чињеница има вештруке позитивне импликације када су у питању изградња и функционисање система рачуноводства у друштву.

Важан елемент овог проблема је метода обрачуна појединих величина и агрегирање података. Систем привредних рачуна у основи своје идеје садржи принцип да релевантне економске токове покаже у синтетизованом облику. За процес синтетизовања (агрегирања) величина уопште може се рећи да је исто толико стар и познат проблем колико и компликован. Тешкоће на које се у овом процесу наилази јесте, пре свега, да је сам процес репродукције сложен и компликован, јер у стварању добара учествује велики број актера са многобројним међусобним везама и односима.

Систем рачуна треба да пружи податке о унутрашњој законитости

које у њој владају. У привредним рачунима све величине се изједначавају у новцу и јединица мере је новчана јединица.

### **Основни принципи и технике привредних рачуна**

Под техником у привредним рачунима подразумевају се поступци усмерени на праћење и обухватање токова и субјеката, као и форме презентирања обухваћених информација.

Основни принцип технике привредних рачуна у приказивању токова (транзакција) јесте двојно књижење. Овај принцип преузет је из књиговодствене технике јер обезбеђује све предности које она има у односу на све друге системе евиденције (егзакност, контрола, законска основа и сл.).

Књиговодство бележи све приходе и расходе привредног субјекта, и то оним редом како они настају (Милојевић, Милановић, Михајловић, 2019). Да би се сагледао успех пословања у одређеном периоду сваки субјекат израђује завршни рачун (обавеза о овоме се такође нормативно уређује) и он је основни извор података за рачуноводство у друштву. У њему до извесног степена транзакције и други субјекти (с којима су те транзакције обављене) већ груписани, мада не на начин и за потребе рачуноводства. Сваки књиговодствени завршни рачун састоји се из два дела: биланс стања и биланс успеха привредног субјекта. За рачуноводство значајна је чињеница да биланс успеха садржи транзакције настале из текуће економске активности и ту се налазе елементи доходка. Насупрот томе биланс стања садржи транзакције настале као резултат промена на имовини субјекта.

Принцип двојног књижења омогућава да се целокупни процес репродукције обухвати и презентира помоћу две основне врсте биланса, који подразумевају две различите технике бележења информација.

## Закључак

Развој рачуновдствене теорије и праксе мада не сувише динамичан, утицао је на финансијско књиговодство. Одржавање финансијског књиговодства у на изолованим принципима и начелима који не би имали потпору у принципима и начелима финансијског књиговодства у друштву, чинило би у најмању руку неефикасним и некоперативним. Финансијско књиговодство се увек развијало у складу са развитком финансијског књиговодства у друштву. Увођењу принципа двојног књижења није заобишло финансијско књиговодство у Србији.

Финансијско извештавање је на глобалном нивоу достигло висок степен усаглашености. Све до сада наведено указује на висок степен корелације међународног финансијског књиговодства и финансијског књиговодства које примењују пословни субјекти у Републици Србији. Једино на овај начин могуће је ефикасно функционисање финансијског књиговодства. Самим тим то би у крајњој инстанци утицало и на ефикасност функционисања пословних субјеката.

## Литература

1. Николајевић-Теофановић Р., Теорија и методологија рачуноводства, Савремена администрација, Београд, 1980.
2. Dražić L., i drugi, Računovodstvo, 3. izmenjeno izdanje, HZRIF, Zagreb, 2010.
3. Smith J., Keith R., Stephens W., Managerial Accounting, New York, McGraw-Hill Book Company, 1998.
4. Милојевић, И., Пејић, Д. (2010): Књиговодство и његов развојни пут, Одитор – часопис за менаџмент, финансије и право, бр. 1, стр. 10-16.
5. Aureo, V. (2016). Razvoj računovodstva. Oditör - časopis za menadžment, finansije i pravo, 2(3), 39-48.
6. Прелић, Ј., Нешић, Б., Гајић, Т. (2018). Рачуновдствене асоцијације европског подручја. Одитор - часопис за Менаџмент, финансије и право, 4(1), 119-129.

7. Милојевић, И., Милановић, Н., Михајловић, М. (2019). Значај економске развијености државе за увођење обрачунске рачуноводствене основице у јавном сектору. Војно дело, 71(3), 228-233.
8. Илић, М. П., Анђелић, С. (2017). Улога компјутеризованог рачуноводственог информационог система у откривању рачуноводствених грешака и превара. Бизинфо (Блаце), 8(1), 17-30.
9. Гајић, Л. (2002). Инструменти организације рачуноводствене функције у реализацији информативне подршке менаџменту предузећа. Привредна изградња, 45(3-4), 251-257.
10. Дабић, Л. (2018). Прилог за успостављање нове научне дисциплине - право ревизије јавног сектора. Анали Правног факултета у Београду, 66(3), 88-107.
11. Беке-Тривунац Ј., (2019) Рачуноводствени стандарди извештавања о одрживом пословању, Ecologica, 93/2019, стр. 31-37
12. Trussel, J. M., & Rose, L. C. (2009). Fair value accounting and the current financial crisis. The CPA Journal, 79(6), 29-30.
13. Надовеза, Б., Мајсторовић, А., Милојевић, И. (2006.): Рачуноводство и управљање трошковима, (Београд: Младост Биро).

Датум доласка (Date received): 10.05.2019.

Датум прихватања (Date accepted): 22.11.2019.