

FUNKCIONALNE CJELINE KAO OSNOVA ZA SISTEMATIZACIJU I VREDNOVANJE KNJIGOVODSTVENE DOKUMENTACIJE

Davorin Eržišnik

Knjigovodstvena (računovodstvena)* dokumentacija, koja se u velikoj masi nalazi pohranjena u svakoj modernoj registraturi, zbog svoje raznolikosti u obliku, nazivu i sadržaju, često predstavlja ozbiljan problem s kojim se susreću radnici u arhivskim ustanovama. Iako se uglavnom ne radi o prvorazrednoj registraturnoj građi, pitanje poznavanja i obrade te dokumentacije aktualno je naročito za radnike koji rade na sređivanju nove i najnovije registraturne građe, kao i za radnike koji rade na zaštiti arhivske i registraturne građe izvan arhiva. Tendencija normativne valorizacije te dokumentacije preko opće i posebne liste imalaca registraturne građe postavlja, s jedne strane, ne samo pitanje rokova nego i pitanje utvrđivanja *nosilaca rokova* u listama. S druge strane, zahtijeva, svakako, određeno poznavanje osnovnih vrsta te dokumentacije, a to znači i radnike koji neposredno obavljaju poslove i radne zadatke vezane za sređivanje i izlučivanje registraturne građe, a također i ostale radnike u arhivima koji svojim udjelom u komisijama daju suglasnost na upotrebu liste.

Nasuprot nominalnoj raznolikosti i velikom broju nosilaca knjigovodstvenih podataka, odgovarajući pristup sistematizaciji te dokumentacije može se realno zacrtati na bazi osnovnih funkcionalnih cjelina koje nastaju u knjigovodstvenom postupku. Radeći na nacrtu Opće liste registraturne građe s rokovima izlučivanja, založio sam se za funkcionalno tretiranje te dokumentacije, po osnovnim cjelinama koje u postupku nastaju:

- 1) poslovne knjige,
- 2) dokumentacija na osnovi koje se vrše knjiženja,
- 3) pomoćna knjigovodstvena dokumentacija,
- 4) dokumentacija o isplatama i obračunu osobnih dohodaka,
- 5) dokumentacija o periodičnim i konačnim obračunima poslovanja.

Kao prilog diskusiji o koncipiranju lista kategorija registraturne građe, namjera mi je da, u okviru cjelovitog knjigovodstvenog postupka, koliko mi to dopušta prostor i vlastite mogućnosti, u osnovnim crtama

* Alternativno uz ova dva termina, osobito u arhivističkoj literaturi i praksi, upotrebljava se i termin »privredna registratura«.

pojedinih cjelina, njezinu funkciju i konačnu svrhu. U prikazu svakog od nosilaca podataka nastojao sam utvrditi osnovu za vrednovanje te utvrdim što zapravo znače te cjeline, koja dokumentacija ulazi u sastav dokumentacije. Stavljajući težište na funkcionalne cjeline, a ne na pojedine nosioce podataka, nastojao sam zadržati zornu sistematizaciju kao stvarnu osnovu za vrednovanje.

1) **POSLOVNE KNJIGE** predstavljaju osnovne evidencije o poslovanju. One po postojećim propisima imaju značenje javnih isprava. Mogu se voditi u slobodnim listovima (»kartice«) ili u obliku povezane knjige. U sistemu dvojnog knjigovodstva¹ za osnovne poslovne knjige smatraju se glavna knjiga i dnevnik.

a) *Glavna knjiga* predočuje zbir (raktoteku) osnovnih pokazatelja o poslovanju, koja se vodi po pojedinim računima (conto), sistematski, na osnovi propisanog, odnosno razrađenog kontnog plana. Za razliku od dnevnika, u glavnoj se knjizi svaka poslovna promjena evidentira (knjiži) na posebnoj odgovarajućoj kartici (računu). Knjiženja u glavnoj knjizi vode se pojedinačno po pojedinim nosiocima poslovnih promjena (analitika, analitičko knjigovodstvo) i skupno za istovrsne nosioce poslovnih promjena (sintetika, financijsko knjigovodstvo). Iako se, dakle, glavna knjiga sastoji od dva osnovna dijela, *analitike* i *sintetike*, u fizičkom smislu, pogotovu ako se radi o knjigovodstvu manjeg opsega, ta se dva dijela po završetku poslovne godine vrlo često uvezuju u jedinstvenu glavnu knjigu. Nasuprot toj praksi, u knjigovodstvima znatnijeg obujma, pojedini analitički računi čine čitave zasebne knjige. Dok je u slučaju jedinstvene glavne knjige eventualno razdvajanje tih dvaju dijelova, prilikom sređivanja dokumentacije u registraturi ili arhivu, u svakom slučaju nepreporučivo, pravilno izlučivanje analitičke dokumentacije po isteku roka, u drugom slučaju, može se smatrati poželjnim.

Kontni plan financijskog knjigovodstva propisan je jedinstvenim propisima za pojedine korisnike društvenih sredstava², dok analitički kontni plan ti korisnici razrađuju prema vlastitim potrebama u pravilniku o vođenju knjigovodstva. Propisani kontni plan zasniva se na centimalnoj klasifikaciji skupnih nosilaca poslovnih promjena (trocifrenni brojevi) koji su razvrstani u deset osnovnih klasa prema prvoj cifri conta.

Upisivanje u glavnu knjigu obavlja se na osnovi naloga za knjiženje ili *temeljnice*, koja je zapravo skica i preliminarna kontrola knjiženja (ravnoteža stavka i protustavka), odnosno u kojoj zbroj lijeve i desne strane treba da bude jednak. Po svojem mjestu u knjigovodstvenom postupku ona čini sponu između dokumentacije, na osnovi koje se knjiženja vrše, i glavne knjige. Vode se sistematski i odvojeno prema dokumentaciji na osnovi koje se knjiženja vrše (kupci, dobavljači, blagajna, žiro-račun), odnosno posebno za završna knjiženja prilikom sastavljanja periodičnih obračuna i završnog računa, a odlažu uz dokumentaciju na

¹ Osnovno je pravilo dvojnog knjigovodstva, nasuprot prostom, da se svaka poslovna promjena knjiži na najmanje dva računa, na jednom kao stavka, a na drugom kao protustavka.

² Po postojećim propisima (»Zakon o knjigovodstvu«, Sl. list SFRJ br. 58/76) u upotrebi se momentalno nalazi šest propisanih kontnih planova: za organizacije udruženog rada, banke, samoupravne interesne zajednice, zajednice osiguranja, organe društveno-političkih zajednica i za ostale korisnike društvenih sredstava (društveno-političke i društvene organizacije).

koju se odnose ili posebno po rednom broju. Ako su njezine osnovne funkcije kontrola, koncept knjiženja i zornost prikaza knjiženja, onda je vrijednost te dokumentacije, po mojem mišljenju, najbliža vrijednosti dokumentacije na koju se odnosi i može se jednako tretirati.

b) *Dnevnik* je druga osnovna poslovna knjiga, koja se za razliku od glavne knjige vodi kronološki, prema datumu nastanka poslovne promjene, odnosno nesistematski s obzirom na nosioce poslovnih promjena. Kako se upisivanje u glavnu knjigu obavlja istovremenim upisivanjem i u dnevnik (kopirna metoda), dnevnik je zapravo doslovna kopija glavne knjige sastavljen drugim redosljedom (kronološki). Osnovna funkcija dnevnika je završna i globalna kontrola svih knjiženja po principu: zbroj knjiženja na lijevoj strani jednak je zbroju knjiženja na desnoj strani.

Analogno glavnoj knjizi, postoje dnevnic analitičkog i dnevnic finansijskog knjigovodstva, kao i jedinstveni dnevnic, ako se radi o knjigovodstvu manjeg obujma.

Zakon o knjigovodstvu, osim navedenih, u poslovne knjige taksativno uvrštava knjigu blagajne i knjigu osnovnih sredstava.

c) *Knjiga blagajne* predočuje osnovnu evidenciju o gotovinskom prometu. Vođena strogo kronološki po principu »ulaz«—»izlaz« i obuhvaća praćenje svih instrumenata plaćanja u gotovinskom prometu (čekovi, uplatnice)³.

Međutim, postoji bitna razlika između osnovnih poslovnih knjiga, u kojima je postupak knjiženja dovršen i knjige blagajne koja po svojoj funkciji sadržava dokumentaciju na osnovi koje se knjiženja vrše. Drugim riječima, blagajnički promet koji je evidentiran u knjizi blagajne treba tek proknjižiti (preko naloga za knjiženje) u glavnoj knjizi, odnosno dnevniku.

d) *Knjiga osnovnih sredstava*, koja se vodi uglavnom u slobodnim listovima (karticama), sadržava pojedinačnu evidenciju osnovnih sredstava. U njoj se, na osnovi nabavne cijene preko redovnog ili izvanrednog otpisa (amortizacije), može utvrditi trenutna i pojedinačna (knjigovodstvena) vrijednost svakog dijela osnovnih sredstava. Za razliku od osnovnih poslovnih knjiga, njezina je funkcija pretežno evidencijskog karaktera i predstavlja svojevrsnu analitiku glavne knjige za njezin dio (klasa »0«) koji se odnosi na osnovna sredstva.

Analogno knjizi osnovnih sredstava većina korisnika društvenih sredstava vodi i knjigu sitnog inventara.

2) **DOKUMENTACIJA NA OSNOVI KOJE SE VRŠE KNJIŽENJA.** Postupak knjiženja poslovnih promjena, koji se kreće po osnovnoj relaciji dokumenat na osnovi kojega se knjiženje vrši — temeljnica — knjiženje u glavnoj knjizi odnosno dnevniku, započinje kontiranjem (razvrstavanje po pojedinim računima) dokumentacije na osnovi koje se provode knjiženja. Ta dokumentacija, koja je uz pomoćnu knjigovodstvenu dokumentaciju masovno zastupljena u svakoj »privrednoj registraturi«, predstavlja dokaznu osnovu za knjiženja koja su izvršena. Prema nosiocima poslovnih promjena dijeli se na ove osnovne serije: kupci, dobavljači, žiro-račun i blagajna.

³ »Službeni list SFRJ«, br. 58/76.

Pod nazivom »kupci«, odnosno »dobavljači«, u užem knjigovodstvenom smislu smatraju se izlazni odnosno zaprimljeni ulazni računi (fakture), koji se ispostavljaju na bazi realizacije u prometu roba i usluga. Dok se pojedinačni računi knjiže u analitičkom knjigovodstvu svaki posebno, oni se istovremeno kronološki zavode u knjigu ulaznih odnosno izlaznih računa (popularno »KUF« i »KIF«) i na bazi zbroja periodično skupno knjiže u financijskom knjigovodstvu. Ulazni i izlazni računi odlažu se većinom odvojeno u registratorima na osnovi rednog broja upisa u KUF, odnosno KIF.

Dokumentacija žiro-računa sadržava dnevne izvode stanja i promjene na novčanih sredstava po pojedinim računima koji se vode kod Službe društvenog knjigovodstva (SDK) za pojedine nosioce. U prilogu svakoga izvoda nalaze se kopija instrumenata plaćanja na osnovi kojih je došlo do promjene stanja. Zavisno od načina obrade, izvodi se izdaju ili posebno za svaki račun ili dnevno za sve račune određenog nosioca. Odlažu se većinom u registratoru po datumu odnosno rednom broju, a ako se izdaju odvojeno po računima, posebno za svaki račun.

Blagajnička dokumentacija obuhvaća, kao što je navedeno, evidenciju o cjelokupnom gotovinskom prometu svih činilaca. Sastoji se od blagajničkih izvještaja, koji se sastavljaju svaki dan, naloga blagajni (naplatiti — isplatiti) i dokumentacije koja služi za pravdanje isplata (obračuni putnih i drugih troškova, uplatnice i drugo). Kod nekih subjekata u prometu roba i usluga postoje, uz glavnu blagajnu, i pomoćne blagajne (porto-blagajna i druge). Podaci o prometu iz tih blagajna, u sumarnom obliku, unose se u izvještaje glavne blagajne.

3) *POMOĆNA KNJIGOVODSTVENA DOKUMENTACIJA* služi kao osnova za utvrđivanje realizacije u prometu roba i usluga, odnosno kao dokazna podloga u istom smislu. Na ovaj način ona je tijesno vezana uz dokumentaciju na osnovi koje se knjiženja provode, osobito ulaznim i izlaznim računima, i odlaže se, vrlo često, kao prilog uz ovu dokumentaciju. Odvajanje i eventualno razgraničenje ove dvije vrste dokumentacije u slučajevima jedinstvenog odlaganja, zahtijeva poseban trud, koji je, s obzirom na vrijednost jedne i druge, gotovo nepotreban. Ako se, međutim, pomoćna knjigovodstvena dokumentacija odlaže odvojeno (kod sudionika s većim udjelom u realizaciji prometa roba i usluga), može se, u skladu sa Zakonom o knjigovodstvu, primjenjivati minorna valorizacija.

U velikoj većini ona se sastoji od dokumentacije o otpremi i prijemu robe (otpremnice i primke), prijevozu robe (tovarni listovi), kao i druge pomoćne dokumentacije (čekovni taloni, predračuni, putni nalози vozača i drugo). Kako se bitni dijelovi sadržaja ove dokumentacije unose u račune, odnosno u drugu odgovarajuću dokumentaciju, po izvršenoj realizaciji ona gubi svaku operativnu i drugu svrhu.

4) *DOKUMENTACIJA O ISPLATAMA I OBRAČUNU OSOBNIH DOHODA* je, naročito u operativnom smislu, vrijedna registraturna građa. Kao cjelina može se, međutim, podijeliti u dva nejednako vrijedna dijela: dokumentaciju o isplatama osobnih dohodaka i dokumentaciju o obračunu osobnih dohodaka. Dok isplatne liste i osobni kartoni s evi-

dencijom svih primanja zaposlenih imaju posebnu operativnu vrijednost i, eventualno, vrijednost potencionalne arhivske građe, dokumentacija koja služi za obračun osobnih dohodaka ima kudikamo manju vrijednost. Sastoji se od obračunskih listova (po danima, odnosno za cijeli mjesec), doznaka za bolovanje i administrativnih zabrana po odobrenim kreditima. Osnovni sadržaji te dokumentacije apsorbirani su u isplatnim listama zaposlenih.

5) *DOKUMENTACIJA O PERIODIČNIM I KONAČNIM OBRAČUNIMA POSLOVANJA* sastoji se od tipskih obrazaca, u kojima se, po pojedinim računima, navode osnovni pokazatelji o poslovanju za određeno obračunsko razdoblje, kao i odgovarajuće popratne dokumentacije, koja se nalazi u prilogu (zapisnici, inventarne liste). Kako se osnovni pokazatelji iz periodičnih obračuna unose i apsorbiraju u slijedeći obračun, kao stvarna vrijednost ostaje jedino završni račun s prilogima, u kojem su podaci o poslovanju za određenu poslovnu godinu definitivno utvrđeni.

Ako se funkcionalne cjeline koje nastaju u knjigovodstvenom postupku prihvate kao osnova za valorizaciju ove dokumentacije, lista kategorija registraturne građe s rokovima čuvanja, odnosno odgovarajući pristup pri izlučivanju te dokumentacije, može se realno zasnovati prema slijedećim kategorijama registraturne građe, odnosno prema rokovima koje predlažemo:

- 1) glavna knjiga financijskog knjigovodstva
- 2) ostale poslovne knjige
- 3) dokumentacija na osnovi koje se obavljaju knjiženja
- 4) pomoćna knjigovodstvena dokumentacija
- 5) dokumentacija o isplatama osobnih dohodaka
- 6) dokumentacija o obračunu osobnih dohodaka
- 7) dokumentacija periodičnih obračuna poslovanja
- 8) dokumentacija završnog računa

- čuvanje: trajno
- rok čuvanja: deset godina
- rok čuvanja: pet godina
- rok čuvanja: dvije godine
- čuvanje: trajno
- rok čuvanja: pet godina
- rok čuvanja: pet godina
- čuvanje: trajno.

Iako predloženi rokovi mogu poslužiti kao solidna osnova za vrednovanje knjigovodstvene dokumentacije, posebno u općoj listi, smatram da je potrebno naglasiti da se oni, s obzirom na praktičnu i upotrebnu vrijednost dokumentacije, ne mogu a priori i generalno primijeniti prilikom izlučivanja registraturne građe. Rokovi čuvanja i operativna vrijednost knjigovodstvene, kao i svake druge dokumentacije, tijesno su vezani za karakter i specifičnost poslovanja svakog tvorca registraturne

građe posebno, a jedinstveni kriteriji vrednovanja praktične i upotrebne vrijednosti registraturne građe zaista ne postoje. Predložene rokove, iz navedenih razloga, trebalo bi, po mojem mišljenju, označiti kao najkraće rokove čuvanja, koji se, u skladu s djelatnosti i posebnim interesima tvorca registraturne građe, mogu produžiti u posebnoj listi.

S druge strane, funkcionalne cjeline koje nastaju u knjigovodstvenom postupku, kao nosioci rokova u općoj listi kategorija registraturne građe, kudikamo su manje podložne promjenama koje donose izmjene propisa o načinu vođenja, naziva, vrsta obrazaca i sadržaja pojedinih nosioca knjigovodstvenih podataka, i kao takove, u okviru dvojnog knjigovodstva, imaju svoje postojano mjesto.

ZUSAMMENFASSUNG

ARCHIV CROATIENS

FUNKTIONELLE GANZEN ALS GRUND FÜR SYSTEMATISATION UND BEWERTUNG DER DOKUMENTATION IN DER BUCHHALTUNG

Der Artikel enthält als einen Beitrag zur Diskussion über die Konzeption für ein Kategorien-Verzeichnis des Registraturmaterial mit Bewahrungsfristen die Beschreibung der Systematisation der buchhalterischen Dokumentation im Rahmen der grundlegenden funktionellen Ganzen, die in dem Verfahren der Buchhaltung entstehen. Als eine Alternative der nominalen Aufzählung einzigen Träger der Buchhaltungsdaten, werden als Fristenträger in den Verzeichnissen die funktionellen Ganzen vorgeschlagen, die, im bezug auf häufige Veränderungen der Vorschriften über die Art der Datenbuchhaltung, viel weniger diesen Veränderungen untergeordnet sind.

In dem ersten Teil des Artikels im Rahmen der grundlegenden funktionellen Ganzen (Geschäftsbücher, Dokumentation als Basis für die Buchhaltung, buchhalterische Hilfsdokumentation, Dokumentation über die Zahlung und Rechnung der monatlichen Gehalte und die Dokumentation der periodischen und finalen Abrechnung) steht die Beschreibung der einzelhaften Träger der buchhalterischen Daten, die als Bestandteile der funktionellen Ganzen vorkommen. Neben der Beschreibung eines jeden Trägers der buchhalterischen Daten und seiner Funktion in dem Buchhaltungsverfahren, wird auch die Evaluationsbasis im Einklang mit den positiven Vorschriften in diesem Bereich angegeben.

In dem anderen Teil des Artikels werden die beschriebenen funktionellen Ganzen in die Rolle der Fristenträger gestellt. Die Bewahrungsfristen, die für jede Ganze vorgeschlagen sind, werden als die kürzesten Fristen bezeichnet, denn, es wird beschlossen, einheitliche Kriterien für die Evaluation des praktischen und Gebrauchswertes der buchhalterischen und anderen Dokumentation, bestehen wirklich nicht.