

GLAVA VII.
RAČUNOVODSTVENI ASPEKT
STALNE IMOVINE

1. POJAM I OSNOVNE KARAKTERISTIKE

Pod *stalnom imovinom* se podrazumijeva materijalna i nematerijalna imovina (resursi) preduzeća koja je pribavljena s ciljem uspješnog obavljanja poslovnih aktivnosti u dužem vremenskom periodu. Prema svojoj ekonomskoj suštini, stalna imovina preduzeća predstavlja dugoročno imobilizovana (vezana) finansijska (novčana) sredstva. Bazične karakteristike stalne imovine preduzeća u obliku stvari potiču iz same njihove prirode, i to:

- *da se koriste u poslovnim aktivnostima preduzeća u dužem vremenskom periodu, duže od jedne godine,*
- *da pri tome zadržavaju svoj prvobitni fizički oblik,*
- *da ne ulaze neposredno u supstancu novih učinaka, već da se postepeno troše u toku svog vijeka trajanja, i da*
- *postepeno, posredstvom amortizacije, kao troška otpisa stalne imovine, prenose srazmjerni dio svoje vrijednosti na novostvorene učinke (proizvode i usluge).*

Nadalje, stalna imovina, uglavnom u većini preduzeća, čini u aktivni Bilansa stanja vrijednosno izraženu najznačajniju bilansnu poziciju. Zbog toga, iako je učestalost (frekvencija) promjena na stalnoj imovini – bilo u pogledu pribavljanja ili otuđivanja – jako mala, sve poslovne odluke koje se donose u vezi s promjenama na stalnoj imovini od naročitog su značaja za uspješnost funkcionisanja preduzeća i njegovu ekonomsku poziciju uopšte.

Odluke o ulaganju u stalnu imovinu su po pravilu odluke od strateškog i dugoročnog značaja. Investicionim programima se utvrđuje opravdanost takvih ulaganja s više različitih aspekata, prije svega počev od tehničko-tehnološkog i finansijskog do ekološkog aspekta, odnosno s aspekta odraza (uticaja) na povećanje obima aktivnosti i kvaliteta, povećanje ekonomičnosti i produktivnosti poslovanja, snižavanja troškova i povećanja performansi (rezultata) preduzeća. Razumljivo je po sebi da će pogrešna ulaganja u stalnu imovinu imati nepovoljne efekte, a da se same tako učinjene greške mogu otežano ispravljati.

2. ISKAZIVANJE VRIJEDNOSTI STALNE IMOVINE

Knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih promjena na stalnoj imovini podrazumijeva poznavanje osnovnih oblika vrijednosti stalne imovine. Adekvatno razumijevanje podataka, pokazatelja i informacija o vrijednostima stalne imovine neophodno je i za menadžment preduzeća, kao internog informacionog korisnika. U tom smislu, u vezi s iskazivanjem vrijednosti stalne imovine ustaljeno se koriste sljedeći nazivi oblika vrijednosti stalne imovine i to: **nabavna, otpisana, sadašnja, revalorizovana, tržišna i rezidualna vrijednost stalne imovine.**

a) **Nabavna vrijednost** stalne imovine predstavlja utvrđenu inicijalnu knjigovodstvenu vrijednost. Kao takva, podrazumijeva vrijednost – iznos stalne imovine po fakturi dobavljača ili po cijeni koštanja u uslovima proizvodnje u sopstvenoj režiji, uvećanu za dodatne, tzv. zavisne troškove, izazvane potrebama aktiviranja stalne imovine, odnosno stavljanja osnovnog sredstva u upotrebu, u rad.

$$NV = FV + ZTN$$

U kontekstu navedenog, a pojašnjenja radi, **trošak nabavke** nekog sredstva čine:

1. **Fakturna vrijednost (FV)** – umanjena za sve odobrene trgovačke popuste i rabate, plus uvozne dažbine (carine, naknade za usluge carinskog organa, takse i sl.), PDV (ako se

obračunava i ne vrši povraćaj privrednom subjektu) i porez na prenos apsolutnih prava (ako se obračunava).

2. **Zavisni troškovi nabavke (ZTN)** – svi troškovi koji se direktno mogu pripisati dovođenju sredstava na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu kako bi sredstvo moglo da funkcioniše na način na koji očekuje rukovodstvo privrednog subjekta. Primjeri ovih troškova bi mogli biti:

- *troškovi mjesta na kome će sredstvo biti postavljeno.* Naime, ako je u pitanju izgradnja zgrade primjer tih troškova bi mogli biti izdaci za raščišćavanje terena i njegovu nivelaciju, ako je u pitanju montiranje mašine primjer tih troškova bi mogli biti izdaci za betoniranje mjesta gdje će mašina biti postavljena, obezbjeđenja priključka instalacije električne energije, troškovi isporuke i manipulativni troškovi na primjer, izdaci za utovar, prevoz, skladištenje, istovar, posrednički troškovi, špediterski troškovi, troškovi pratnje prevoza specijalnih tereta, troškovi loma i transporta;
- *troškovi instalacije i montaže* – na primjer izdaci za usluge instaliranja i montaže sredstava;
- *naknade stručnjacima kao što su arhitekta i inženjeri* – radilo bi se, na primjer, o naknadama koje se plaćaju stručnjacima ovih struka za usluge u vezi s nabavkom sredstava;
- *troškovi provjere da li sredstvo normalno funkcioniše*, umanjeni za neto prihode od prodaje bilo kojeg proizvoda koji je proizveden u toku dovođenja sredstva na datu lokaciju, kao i testiranje opreme, jer je za neka sredstva neophodno po njihovom instaliranju izvršiti provjeru kako funkcionišu.

3. Početno procijenjene troškove demontiranja, uklanjanja i nakon toga obnavljanja mjesta na kojem će sredstvo biti locirano, tj. procjenu visine obaveza koje privredni subjekt stiće kad sredstvo nabavi, ili obaveze stiće kao posljedicu korišćenja sredstva u toku određenog perioda u svrhe koje se razlikuju od proizvodnje zaliha u tom periodu.¹

b) **Rezidualna vrijednost (RV)** ili ostatak vrijednosti (LO^2) predstavlja neto iznos koji preduzeće očekuje da će dobiti prodajom stalne imovine na kraju njegovog korisnog vijeka trajanja po odbitku očekivanih troškova rashodovanja.

Nabavna vrijednost umanjena za rezidualnu vrijednost, ako se očekuje njeno postojanje, predstavlja osnovicu za amortizaciju, odnosno vrijednost stalne imovine na koju se primjenjuje stopa amortizacije radi obračuna godišnjeg i mjesečnog iznosa amortizacije kao troška stalne imovine.

c) **Otpisana vrijednost (OV)** ili ispravka vrijednosti stalne imovine predstavlja ukupno iskazan iznos *amortizacije*, kao troška stalne imovine u periodu njegovog korišćenja, odnosno ukupno prenijetu vrijednost stalne imovine na učinke u toku njegovog vijeka korišćenja.

$$OV = NV - SV$$

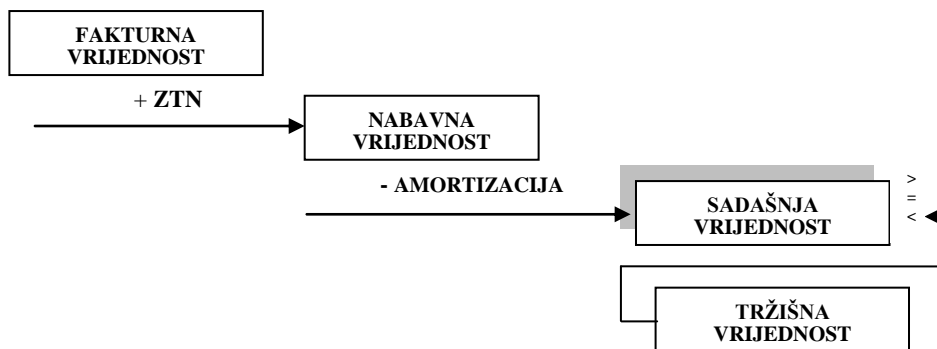
d) **Sadašnja vrijednost** predstavlja iznos razlike između nabavne i otpisane vrijednosti stalne imovine, odnosno predstavlja neotpisanu vrijednost osnovnog sredstva.

$$SV = NV - OV$$

Naprijed navedeno je moguće prikazati, uz pomog slike (*slika br. 11*) koja slijedi:

¹ MSFI (IFRS), Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd 2004. godina

² Npr. građevinski materijal koji je dobijen rušenjem zgrade, staro gvožđe, i sl.



Slika br.11: Vrijednosti stalne imovine preduzeća³

Jasno je da proticanjem vijeka trajanja sredstva se smanjuje njegova SV a povećava OV. Na kraju vijeka trajanja stalne imovine, NV je jednaka OV, odnosno SV je jednaka 0 (nula). Ističemo da rashodovanje (likvidiranje, brisanje iz evidencije) stalna imovine može da se vrši prije ili na kraju vijeka trajanja. U slučaju da se iz određenih razloga (pojava tehnički savršenijeg sredstva i sl.) rashodovanje vrši prije proticanja korisnog vijeka trajanja, NV će biti različita od OV, odnosno Sv neće biti izjednačena s 0 (nula).⁴ Druga veoma značajna stavka usko povezano sa navedenim jesu određena računovodstvena pitanja koja se nameću u toku vijeka trajanja stalne imovine, a ona su: a) Utvrđivanje NV (**faza nabavke**); b) Alokacija alikvotnog dijela vrijednosti stalne imovine u periodu u kome će se ostvarivati koristi, kao i utvrđivanje naknadnih izdataka (popravke, održavanje...) (**faza korišćenja**); c) evidentiranje rashodovanja (**faza rashodovanja**).⁵

e) **Tržišna vrijednost** – fer, poštena vrijednost – stalne imovine predstavlja iznos za koji bi se stalna imovina mogla razmijeniti (prodati) između poznatih i voljnih strana u nezavisnoj razmjeni ili u transakciji pred pogodbom.

f) **Revalorizovana vrijednost** predstavlja iznos nove nabavne vrijednosti ili ispravke vrijednosti stalne imovine koja je utvrđena primjenom koeficijenta revalorizacije na prethodne iznose knjigovodstvenih vrijednosti – nabavne i otpisane. Nastaje kao posljedica procesa korigovanja knjigovodstvene vrijednosti stalne imovine i njenog usklađivanja s kretanjima tržišnih cijena i vrijednosti stalne imovine.

Aktuelna tržišna vrijednost treba da bude podudarna ili približno podudarna s revalorizovanim vrijednostima stalne imovine, ali ona uglavnom to nije, iz razloga što prosječna stopa rasta cijena na malo obično nije podudarna s indeksom (stopom) rasta cijena konkretne stalne imovine ili grupe stalnih imovina koja su predmet revalorizacije.

* * *

Pored vrednovanja nekretnina, postrojenja i opreme u **momentu priznavanja** prema MRS 16, moguće je da se vrši mjerenje **nakon početnog priznavanja** – Revidirani MRS 16 dopušta dvije računovodstvene politike za mjerenje nekretnine, postrojenja i opreme nakon početnog priznavanja. Prema tački 30 MRS-a nakon početnog priznavanja kao imovine, pojedinu nekretninu, postrojenje i opremu treba iskazati po njegovom trošku umanjenom za ispravku vrijednosti (akumuliranu amortizaciju) i akumulirane gubitke od umanjenja.

Drugu metodu u skladu s tačkom 31 MRS-a treba primijeniti za mjerenje nekretnine, postrojenja i opreme čija se fer vrijednost može pouzdano mjeriti. Takvu imovinu treba iskazati po revalorizovanom iznosu. Ako se knjigovodstveni iznos sredstava poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje treba priznati u kapital preduzeća pod nazivom revalorizaciona rezerva. Međutim ako je na sredstvu postojao prethodno priznati rashod kao posljedica smanjivanja knjigovodstvene vrijednosti sredstva, tada revalorizaciono povećanje

³ Slika je koncipirana prema materijalu preuzetom sa www.

⁴ O ovome detaljnije u dijelu koji se tiče rashodovanja stalne imovine.

⁵ Gray, S., Needles, B., „Finansijsko računovodstvo-opšti pristup“, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka 2002, str. 302–303.

treba priznati kao prihod do kojeg ono poništava revalorizaciono smanjenje. Radi se dakle o ispravci prethodno proknjižene greške.

Kad se knjigovodstveni iznos smanji zbog revalorizacije to smanjenje se priznaje kao rashod u računu dobiti i gubitka. Efekti valorizacije na porez na dobit iskazuju se i objavljuju saobrazno zahtjevima MRS-12 – porez na dobit.⁶

3. ORGANIZACIONO-RAČUNOVODSTVENI ASPEKT STALNE IMOVINE

Ovaj aspekt stalne imovine podrazumijeva dokumentacionu osnovu i poslovne knjige o stalnim imovinama kao i računovodstveno informisanje menadžmenta preduzeća o stalnim imovinama. U pogledu dokumentacione osnove, potrebno je imati u vidu njen ukupan značaj za realizaciju principa istinitosti i pouzdanosti i poznatu sintagmu „Keine Buchung ohne Beleg”, odnosno ni jedno knjiženje bez dokumenta. Dakle, sve navedene i druge poslovne promjene na stalnim imovinama moraju naći odraza i biti sadržane u odgovarajućoj knjigovodstvenoj dokumentaciji, kao što su: ulazne fakture, prijemnice, komisijski zapisnici, privremene i konačne građevinske situacije, otpremnice, izlazne fakture, radni nalozi, trebovanja, predračuni amortizacije, obračuni revalorizacije i dr. Navedena i druga knjigovodstvena dokumenta moraju biti osnova za kontiranje i knjiženje nastalih poslovnih promjena na stalnim imovinama u poslovnim knjigama – finansijskog (sintetičkog) knjigovodstva, analitičkog knjigovodstva stalnih imovina i drugim pomoćnim povezanim knjigama.

Osnovni cilj knjigovodstvenog obuhvatanja poslovnih promjena na stalnoj imovini i same organizacije poslovnih knjiga, posebno analitičkog knjigovodstva stalnih imovina, *jest stvaranje što adekvatnije informacione osnove* za obračunavanje i što realnije iskazivanje vrijednosti stalnih imovina u bilansu stanja preduzeća, kao i za što uspješnije upravljanje stalnim imovinama preduzeća, bilo da se ona nalaze u pripreмноj fazi, zatim u fazi upotrebe i korišćenja ili da su ispala iz funkcije. Za ove svrhe, pored bilansa stanja kao osnovnog globalnog računovodstvenog izveštaja, analitičko knjigovodstvo stalnih imovina treba da sastavi i druge, specijalne izveštaje s posebnim informacionim sadržajima za potrebe različitih menadžerskih struktura, kao što su posebni pregledi ili specifikacije po različitim osnovama – tehničko, tehnološkim, predračunskim, obračunskim, finansijskim, kontrolnim i sl., zatim različiti listinzi, grafikoni, rekapitulacije i dr. Svi ovi, kao i drugi, izvještaji treba da sadrže podatke, pokazatelje i informacije koji će omogućiti menadžmentu sagledavanje i odlučivanje u vezi sa stepenom istrošenosti stalnih imovina, stepenom korišćenja kapaciteta, strukturom i obrtom stalnih imovina, upravljanjem troškovima stalnih imovina, potraživanjima po osnovu prodaje i avansa, revalorizacijom i efektima revalorizacije, novim tehnologijama, lizingom stalnih imovina i brojnim drugim segmentima neposrednog ili indirektnog odlučivanja i upravljanja stalnim imovinama.

Da bi se obezbijedila mogućnost u svakom trenutku dobijanje informacija o NV, SV i OV kako cjelokupne stalne imovine, tako i pojedinačno, neophodno je da preduzeće organizuje knjigovodstvenu evidenciju osnovnih sredstava kroz tzv. obavezne i pomoćne evidencije. Karakter obaveznih evidencija imaju:

- a) *glavna knjiga (sintetička evidencija)* – koja podrazumijeva vrijednosno iskazivanje na jednom zbirnom računu – Stalna sredstva ukupno stanje, kao i promet koji se ostvari na ovoj računovodstvenoj kategoriji u toku određenog obračunskog perioda;

i dvije analitičke evidencije:

⁶ Preuzeto sa <http://www.poreskauprava.gov.me/vijesti/113112/Poreska-praksa-Analiza-NEKRETNINE-POSTROJENJA-I-OPREMA-PORESKI-I-RACUNOVODSTVENI-ASPEKT-Autor-dr-Sreten-Grebovic-samostalni-savj.html> (13.02.2015. godine)

b) *knjigu inventara (registra)* – predstavlja obavezan oblik evidencije, i najčešće sadrži sljedeće atribute: inventarni broj, nomenklatureni broj, naziv osnovnog sredstva s bližim oznakama, dobavljač (proizvođač) i njegovo sjedište, vijek trajanja osnovnog sredstva i sl. U knjizi inventara (registra) osnovnih sredstava moraju biti:

- *upisana sva osnovna sredstva u materijalnom obliku koja su sposobna za upotrebu;*
- *upisi izvršeni po hronološkom redosljedu kako su sredstva nabavljena;*
- *evidentirani svi izlasci osnovnih sredstva u momentu njihove likvidacije u subjektu.*⁷

Navedena knjiga koja je obavezno povezana, mora biti povezana jemstvenikom i ovjerena od strane ovlaštenog lica, pri čemu da bi se spriječile zloupotrebe, pored potpisa i pečata se obavezno navodi i broj stranica knjige.⁸

a) *analitičku karticu osnovnih sredstava* koja se vodi u formi slobodnih listova, zapravo spada u kategoriju odvojenog prikazivanja pojedinih stavki stalne imovine, te prati i služi za prikazivanje njihovog stanja i prometa koji se ostvari u toku određenog računovodstvenog perioda. Skup svih analitičkih kartica čini knjigu inventara. Svaka analitička kartica mora da sadrži opšte tehničke podatke (konto, inventarni broj...), kao i knjigovodstvene podatke (stopa amortizacije, upis poslovne promjene...).

Na kraju ističemo da se pored navedene knjigovodstvene evidencije osnovnih sredstava, preduzeća mogu voditi i pomoćnu evidenciju, kao što je reversna knjiga.⁹

Najčešća knjigovodstvena dokumenta koja prate nabavku i ostale promjene na osnovnim sredstvima su:

DOKUMENTA	
<i>vezana za NABAVKU</i>	<i>vezana za LIKVIDACIJU</i>
a) <i>Investicioni plan</i>	a) <i>Predlog stručne službe za prodaju (ustupanje) osnovnih sredstava</i>
b) <i>Odluka organa upravljanja o nabavci osnovnih sredstava</i>	b) <i>Odluka savjeta o prodaji (ustupanju) osnovnih sredstava</i>
√ <i>Ugovor o nabavci osnovnih sredstava</i>	c) <i>Ugovor o prodaji (ustupanju) osnovnih sredstava</i>
√ <i>Faktura dobavljača o isporučenom (izgrađenom) osnovnom sredstvu... Obračunska situacija</i>	d) <i>Faktura o demontaži osnovnih sredstava</i>
√ <i>Dokumenta o prevozu osnovnog sredstva</i>	e) <i>Faktura o prodaji osnovnih sredstava</i>
√ <i>Faktura za montažu osnovnog sredstva</i>	f) <i>Zapisnik o rashodovanju</i>
√ <i>Zapisnik o prijemu osnovnih sredstava</i>	

Tabela br. 19: Knjigovodstvena dokumentacija u vezi sa stalnom imovinom

Navedena i druga knjigovodstvena dokumenta moraju biti osnova za kontiranje i knjiženje nastalih poslovnih promjena na stalnoj imovini u poslovnim knjigama – finansijskog (sintetičkog) knjigovodstva, analitičkog knjigovodstva stalnih imovina i drugim pomoćnim povezanim knjigama.¹⁰

⁷ Preuzeto od: Vukelić, G., „*Finansijsko računovodstvo*“, Fakultet za bankarstvo, osiguranje i finansije, Beograd, 2010, str. 169.

⁸ Preuzeto od: Škarić, Jovanović, K., „*Finansijsko računovodstvo*“, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd, 2010. godine, str. 121.

⁹ Detaljnije o tome: Škarić, Jovanović, K., opus. cit, str. 121–122.

¹⁰ U prethodnom tekstu akcenat je stavljen samo na neka najvažnija knjigovodstvena dokumenta. Pored njih, zbog prirode odnosno karaktera stalne imovine bitno je napomenuti i predračun amortizacije, obračun revalorizacije i sl., a o čemu će se više govoriti kasnije, posebno u dijelu koji se odnosi na poslovne rashode.

4. KLASIFIKACIJA STALNE IMOVINE

Podjele stalne imovine mogu se izvršiti na brojne i različite načine. Uslovljene su i uglavnom se izvode na osnovu različito odabranih kriterijuma.

- a) Prema svojoj **predmetnoj strukturi**, mogu se razlikovati:
- ✓ materijalna stalna imovina, stalna imovina u obliku stvari,
 - ✓ nematerijalna stalna imovina,
 - ✓ stalna imovina u novčanom obliku ili u obliku potraživanja (avansa) po osnovu pribavljanja stalnih imovina.
- b) **S aspekta funkcije**, stalna imovina se može podijeliti na:
- ✓ stalnu imovinu u izgradnji ili pripremi,
 - ✓ stalnu imovinu u upotrebi i
 - ✓ stalnu imovinu van upotrebe – neupotrebljivu stalnu imovinu, odnosno stalnu imovinu van funkcije.
- c) Stalna imovina u materijalnom obliku (u obliku stvari) se **prema svojim pojavnim oblicima** može podijeliti u dvije velike grupe, i to:
- *prirodna bogatstva*, gdje se ubrajaju poljoprivredna zemljišta, rudarsko-eksploataciona zemljišta, građevinska zemljišta, šume i sl., i
 - *sredstva za rad*, kao najznačajnija i najveća grupa stalne imovine, a čine je:
 - ✓ građevinski objekti,
 - ✓ oprema, koja obuhvata: mašine, uređaje i instalacije, postrojenja, transportna sredstva, mjerne instrumente, krupan alat, namještaj, pogonski i poslovni inventar, laboratorijsku i drugu opremu,
 - ✓ višegodišnji zasadi (voćnjaci, vinogradi, ukrasno drveće i dr.),
 - ✓ osnovno stado (priplodna i radna stoka, sem stoke u tovu) i
 - ✓ ostala stalna imovina (spomenici kulture, muzejska djela, istorijski spomenici, biblioteke – knjige i sl.).

Razumljivo, strukturna zastupljenost stalne imovine je različita kod različitih preduzeća. U tom smislu, kod trgovinskih preduzeća u strukturi stalne imovine dominiraće građevinski objekti, uređaji, poslovni inventar, transportna sredstva, namještaj i sl., dok će gotovo apsolutno izostati proizvodna oprema, mašine, zasadi, osnovno stado i sl. što je karakteristično za strukturu preduzeća iz drugih grana i grupacija.

U kontnom okviru u Crnoj Gori, **klasa 0**¹¹ pripada stalnoj imovini, pri čemu ista obuhvata sljedeće grupe konta:

- ▣ **01 – NEMATERIJALNA ULAGANJA**
- ▣ **02 – NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA**
- ▣ **03 – DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI**

5. NEMATERIJALNA ULAGANJA

Nematerijalna stalna imovina, odnosno neopipljiva stalna imovina je bez fizičke supstance¹² i nije tekuća. **MRS 38** definiše nematerijalnu imovinu kao „nemonetarnu imovinu bez fizičke supstance koja se može identifikovati”. Međutim, od ove definicije moguće je da postoje određena odstupanja, jer postoje neki oblici nematerijalne imovine koji mogu biti

¹¹ Zajedno s neuplaćenim upisanim kapitalom, o čemu će više biti riječi u dijelu koji se tiče sopstvenog kapitala.

¹² Međutim, npr. potraživanja od kupaca takođe nemaju fizičku supstancu, ali ne spadaju u nematerijalna ulaganja već se smatraju tekućom imovinom zbog svoje kratkoročnosti.

sadržana u fizičkoj supstanci.¹³ Prema MRS 38 da bi neki nematerijalni oblik imovine bio priznat, neophodno je da budu zadovoljeni sljedeći kriterijumi:

- a) da je *prepoznatljivo*, tj. da ga je moguće *identifikovati* (sredstvo je odvojivo tj. preduzeće ga može dati u zakup, prodati ili razmijeniti za druga sredstva; potiče iz ugovornih ili drugih zakonskih prava);
- b) da će po osnovu njega nastati *buduće ekonomske koristi* (predstavlja neto priliv i mogu uključiti prihode od prodaje i troškove uštede);
- c) da postoji *kontrola* nad tim sredstvima (moć da ostvari buduće ekonomske koristi od resursa koji potiču iz tog sredstva i da drugim ograniči pravo pristupa tim koristima (npr. zakonska prava ili pravna zaštita na sudu).

Dakle, glavna osobina nematerijalne imovine je da je finansijski rezultat njenog postojanja uslovljen ne fizičkim svojstvima i aktivnostima, već po osnovu stečenog pravom iz dugoročnih ulaganja. U okviru zvaničnog kontnog plana obuhvataju grupu **01**, i sačinjavaju ih:

- ➔ 010 – Ulaganja u razvoj
- ➔ 011 – Koncesije, patenti, licence i slična prava
- ➔ 012 – Goodwill
- ➔ 014 – Ostala nematerijalna ulaganja
- ➔ 015 – Nematerijalna ulaganja u pripremi
- ➔ 016 – Avansi za nematerijalna ulaganja

U nastavku se daju pojašnjenja nekih od naprijed navedenih kategorija:

Patenti označavaju sticanje monopolske pozicije u eksploataciji ili proizvodnji nekog proizvoda ili pak u korišćenju specifičnih tehnoloških postupaka s određenim vijekom trajanja.¹⁴ Riječ je o ispravi kojom se štiti pronalazač i pronalazak.¹⁵

Licenca je isprava gdje putem pismenog ugovora nosilac patenta prenosi pravo raspolaganja istog na drugo lice.

*Koncesija*¹⁶ je pravni odnos između države (koncedenta) i preduzeća (koncesionara) u kojem država ustupa pravo korišćenja prirodnog bogatstva, javnog dobra ili vršenje javne službe uz određenu naoknadu radi ostvarenja javnih interesa.¹⁷

*Autorsko pravo*¹⁸ predstavlja ekskluzivno pravo koje je garantovano od strane države i koje njegovom imaću omogućava da publikuje i prodaje literaturu, muzička i druga djela u toku autorovog života, uključujući i 50 godina preko toga (uključujući i kompjuterske programe).¹⁹

Zaštitni znakovi i trgovačke marke predstavljaju registrovane simbole ili nazive koje može upotrebljavati samo vlasnik za identifikovanje proizvoda ili usluga.²⁰

¹³ Primjeri su: a) kompakt disk (kompjuterski softver); b) pravna dokumentacija (licenca ili paketi); c) film. Npr. a) kompjuterski softver za kompjuterski kontrolisanu mašinu ili alat koji ne može da funkcioniše bez specifičnog softvera je integralni dio odnosnog hardvera (tretira se kao nekretnina, postojenje i oprema); b) gdje softver nije integralni dio hardvera (kompjuterski softver se tretira kao nematerijalna imovina). (Detaljnije o tome MRS 38)

¹⁴ Kao takav, patent se priznaje za pronalazak iz bilo koje oblasti nauke. Uslov za njegovu zaštitu je: da je nov, da ima originalni pronalazački izum i da je pogodan za industrijsku primjenu.

¹⁵ Materijalna i moralna prava.

¹⁶ Obično se daje radi npr. izgradnje i eksploatacije autoputa i sl.

¹⁷ Samarđžić, I., Medojević, M., *Računovodstvo – osnovi računovodstva*, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2006, str. 144.

¹⁸ Npr., autorska prava bi bila, prava autora na: književna, grafička, likovna, skulptorska djela, djela primijenjenih umjetnosti, tehnološka djela, arhitektonska djela, kompjuterski softver za sistem provajdera i softverske kuće, i sl.

¹⁹ Gray, S., Needles, B., *opus cit.*, str. 317

²⁰ Isto, str. 317.

Goodwill uopšteno označava nevidljivu vrijednost kompanije koja se procjenjuje na osnovu njenog ugleda i poslovanja na tržištu. Stoga predstavlja dio ukupne prave, tj. unutrašnje vrijednosti preduzeća kao cjeline, i to dio koji prelazi bilansnim pravilima utvrđenu vrijednost neto imovine²¹, a koja se ne može identifikovati. U tom smislu, goodwill predstavlja razliku između obično veće tržišne i manje knjigovodstvene vrijednosti preduzeća, odnosno s računovodstvenog aspekta goodwill nastaje kad kupac (sticalac) prilikom kupovine preduzeća plati više nego što iznosi fer vrijednost sredstava tog preduzeća da su se oni kupovali pojedinačno.

(1) Imovina	100.000
(2) Obaveze	70.000
Neto imovina (1-2)	30.000

PRIMJER

Spajaju se dva preduzeća: A (sticalac) i B (stečeno preduzeće). Ugovorom o spajanju uz pripajanje utvrđeno je da preduzeće A treba da izda vlasnicima preduzeća B udjele u iznosu od 50.000 € (trošak sticanja). Na taj način vlasnici preduzeće B postaju suvlasnici preduzeća A u odgovarajućoj srazmjeri. Procjenom fer vrijednosti prepoznatljivih sredstava i obaveza preduzeća B utvrđene su sljedeće vrijednosti:

RJEŠENJE

Polazeći od konstatacije da *goodwill* predstavlja razliku između obično veće tržišne i manje knjigovodstvene vrijednosti preduzeća, odnosno s računovodstvenog aspekta goodwill nastaje kada kupac (sticalac) prilikom kupovine preduzeća plati više nego što iznosi fer vrijednost sredstava tog preduzeća da su se oni kupovali pojedinačno, to u našem slučaju imamo:

$$\text{GODWILL} = \text{TROŠAK STICANJA} - \text{NETO IMOVINA PREDUZEĆA}$$

Ukoliko je razlika veća od nule (0), to zapravo znači da postoji goodwill kao nematerijalni oblik stalne imovine, te da takav utiče na povećanje aktive Iskaza o finansijskoj poziciji. U našem slučaju iznosi 20.000 € (50.000 € – 30.000 €).

Nakon navedene transakcije, Iskaz o finansijskoj poziciji /Bilans stanja ima sljedeću strukturu imovine i kapitala:

AKTIVA	PASIVA
IMOVINA	OBAVEZE
100.000	70.000
GOODWILL	KAPITAL
20.000	50.000

PRIMJER (veza s prethodnim primjerom)

Utvrđeno je da je vrijednost neto imovine preduzeća „AB” 30.000 € (Imovina 100.000 € i obaveze 70.000 €). Ugovorena je prodajna cijena 50.000 €, koja je plaćena s tekućeg računa preduzeća.

²¹ Ranković, J., *Teorija bilansa I*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1998. godine, str. 301.

Knjiženje u dnevniku:

R.br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Sredstva (po kontima aktive) Goodwill Obaveze (po kontima pasive) Tekući račun - Za kupovinu neto aktive preduzeća „ALF” –	100.000 20.000	70.000 50.000

Svi naprijed navedeni pojavni oblici nematerijalne imovine ne podliježu procesu sistemskog rasporeda otpisane vrijednosti (amortizacije). Zapravo, kod nekih pojava oblika nematerijalne stalne imovine (goodwill, trgovačka marka i sl.) nije moguće utvrditi vijek trajanja²², tako da se vrši testiranje (jednom godišnje ili češće) radi utvrđivanja obezvređenja, kako bi se sagledalo da li je određeni oblik imovine obezvrijeđen ili ne. Za razliku od npr. goodwill-a, patenti, franšize i sl., mogu imati ograničeni vijek trajanja tako da je moguće utvrditi iznos otpisane vrijednosti.

U skladu s MRS 38, entitet treba da procijeni da li je korisni vijek nematerijalne imovine ograničen ili neograničen i ukoliko je ograničen treba da odredi vremenski period, ili broj proizvedenih ili sličnih jedinica, koji čini taj korisni vijek trajanja. Za nematerijalnu imovinu se smatra da ima neograničeni korisni vijek, ukoliko se na osnovu analize svih relevantnih faktora ne može predvidjeti završetak perioda u kome se očekuje da će nematerijalna imovina generisati prilive neto tokova gotovine u entitet.

Nematerijalna imovina, s aspekta *načina pribavljanja* se može dobiti:

- ✓ **eksternim** (patenti, licence, franšize, koncesije i slično) i,
- ✓ **internim** putem (izdaci za patente, licence, izdaci za razvoj, zaštitni znak i slično), odnosno internim razvojem ili iz odnosa s drugim poslovnim subjektima.

Nematerijalna imovina se saglasno MRS 38, inicijalno (u momentu pribavljanja) vrednuje **u visini troškova pribavljanja**.

Ukoliko je nematerijalna imovina pribavljena **kupovinom**, trošak njenog pribavljanja predstavlja **nabavna vrijednost** (nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nabavke), u koju se uključuju:

- ✓ *fakturna cijena,*
- ✓ *uvozne carine,*
- ✓ *porez koji se ne refundira (u vezi s prometom – porez koji nema karakter prethodnog PDV),*
- ✓ *profesionalne nadoknade advokatima, posrednicima i slično i*
- ✓ *bilo koji izdatak koji je bio neophodan za dovođenje nematerijalne imovine u stanje funkcionalne pripravnosti, odnosno koji se direktno može pripisati pripremanju nematerijalne imovine za upotrebu.*

Nematerijalna imovina može se pribaviti i **razmjennom** za druga sredstva (nekretnina, postrojenja, oprema i druga imovina). Nabavna vrijednost na ovaj način pribavljenih nematerijalnih ulaganja utvrđuje se u visini fer vrijednosti datog ili fer vrijednosti primljenog sredstva (u zavisnosti od toga za koje sredstvo pouzdanije može da se utvrdi fer vrijednost). Ukoliko se ne može utvrditi fer vrijednost stečene imovine razmjennom, njena nabavna vrijednost se odmjerava po knjigovodstvenoj vrijednosti ustupljene imovine. U slučajevima kad se nematerijalna imovina stiče razmjennom za finansijske instrumente (obveznice, akcije i

²² Pretpostavka postojanja neograničenog vijeka trajanja se preispituje u svakom obračunskom periodu.

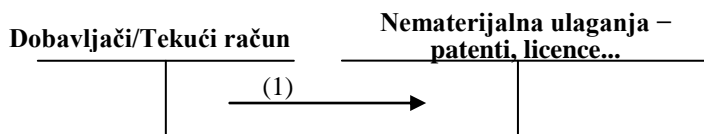
sl.), vrijednost nematerijalne imovine se utvrđuje u visini fer vrijednosti tih finansijskih instrumenata.²³

Knjigovodstveno obuhvatanje navedenih oblika nematerijalnih ulaganja se vrši:

(1) Odobravanjem odgovarajućeg računa nematerijalnih ulaganja – patenti, licence i zaduživanjem računa – dobavljači (za visinu ispostavljene fakture) ili račun aktive – Tekući račun (za visinu izvršene isplate).

Grafički prikaz navedenog knjiženja može se predstaviti na sljedeći način:

Glavna knjiga²⁴



PRIMJER

Preduzeće je kupilo licencu na period od 10 godina. Faktura dobavljača (br. 2) glasi na iznos od 10.000€. PDV se obračunava po stopi od 19%.

R J E Š E N j E

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Koncesija, patente, licence i sl. prava PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – Po fakturi dobavljača br. 2 –	10.000 1.900	11.900

6. DUGOROČNI FINANSIJSKI PLASMANI

Nije rijedak slučaj da preduzeće koje obavlja svoju poslovnu aktivnost raspolaže s viškom finansijskih sredstava. U tom slučaju, dato preduzeće se može opredijeliti da višak upotrijebi za obnavljanje ili kupovinu novih mašina, opreme ili zaliha, ili da ga *dugoročno* investira u druga preduzeća. Stoga **dugoročni finansijski plasmani**, kao oblik stalne imovine predstavljaju ulaganje određenih novčanih sredstava u druga preduzeća s fiksnom kamatom, ali bez mogućnosti prodaje bilo koje njegove pozicije koja pripada dugoročnim plasmanima.

U okviru zvaničnog Kontnog okvira u Crnoj Gori, dugoročni finansijski plasmani obuhvataju grupu **03**, odnosno sastoje se od:

- 030 – Učešća u kapitalu zavisnih pravnih lica
- 031 – Učešća u kapitalu pridruženih pravnih lica
- 032 – Učešća u kapitalu ostalih pravnih lica i druge HOV raspoložive za prodaju
- 033 – Dugoročni krediti matičnim, zavisnim i ostalim povezanim pravnim licima
- 034 – Dugoročni krediti u zemlji
- 035 – Dugoročni krediti u inostranstvu
- 036 – HOV koje se drže do dospijanja
- 038 – Ostali dugoročni finansijski plasmani
- 039 – Ispravka vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana

²³ Pogledati: **MRS 38**.

²⁴ Napomena: U navedenu šemu knjiženja smo izostavili račun Ulazni PDV.

6.1. Učešća u kapitalu

Pod **učešćima** se podrazumijevaju dugoročna finansijska ulaganja koja nastaju kupovinom vlasničkih hartija od vrijednosti – akcija preduzeća (ukoliko je riječ o Akcionarskom društvu (AD)) ili pak kupovinom udjela drugih preduzeća (ukoliko se radi o Društvu s ograničenom odgovornošću (DOO)), čime se navedena ulaganja pretvaraju u učešća. Osnovni cilj opredjeljenja preduzeća za ovaj vid plasiranja slobodnih finansijskih sredstva jeste sticanje prava uticaja u dužem vremenskom periodu na poslovanje preduzeća u kojem se ima učešće, a sve s namjerom poboljšanja sopstvenog poslovanja. Da bi ulaganje imalo karakter učešća mora da iznosi minimum 10% od osnovnog kapitala²⁵, pri čemu istovremeno treba da budu ispunjeni sljedeći uslovi:

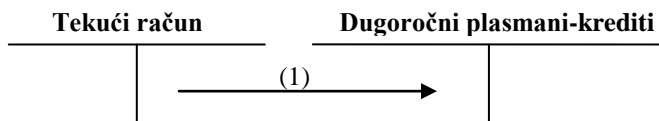
- √ da postoji namjera imaoća viška finansijskih sredstava za učešćem²⁶;
- √ da ulaganje koristi investitoru za njegovo dugoročno poslovanje.

6.2 Dugoročni zajmovi

Dugoročni zajmovi kao pojavni oblik dugoročnih plasmana nastaju pozajmljivanjem novčanih sredstava preduzeća drugom preduzeću, s rokom vraćanja dužim od godine dana, uz određenu nadoknadu u vidu kamate.²⁷ Navedena pozajmnica dovodi do promjena u strukturi aktive, dovodeći do smanjenja iznosa novčanih, likvidnih sredstava uz povećanje dugoročnih plasmana. Postupak knjigovodstvenog obuhvatanja se vrši:

- (1) odobravanjem računa Tekući račun i zaduženjem računa – Dugoročni plasmani – kredit.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda:



6.3. Hartije od vrijednosti²⁸ koje se drže do dospjeća

Prema Zakonu o HOV „hartije od vrijednosti su isprave koje vlasnicima daju prava u odnosu na emitente, u skladu sa zakonom i pod uslovima emisije,”²⁹ odnosno kod HOV se mogu identifikovati dva prava:

- pravo na hartiju – pravo svojine ili pravo zaloge koje za svoj objekat ima hartiju kao tjelesno pokretnu stvar;

²⁵ Učešća se prema snazi koju imaju mogu podijeliti na:

- **Obična** (10–20%) – i ne proizvode veliki uticaj;
- **Značajna** (20–50%) – proizvode snažniji uticaj, ali nemaju mogućnost nametanja volje;
- **Većinsko** (preko 50%) – obezbjeđuju kontrolu kompanije.

²⁶ Namjera investitora, npr. ne bi postojala ukoliko su akcije kupljene s ciljem prodaje u bliskoj budućnosti, a ne zarad sticanja prava na dividendu, kamate, na upravljanje, i sl.

²⁷ Shodno našim zvaničnim zakonskim propisima, nije dozvoljeno da jedno preduzeća sa statusom pravnog lica pozajmi drugom preduzeću novčana sredstva u vidu kredita, samo ukoliko nije riječ o pravnom licu koje je registrovano za obavljanje bankarskih poslova. Međutim, pravno lice izdvajanjem određenih novčanih sredstava na posebnom računu banke, može ista pozajmiti drugom pravnom licu preciziranjem uslova kreditiranja, kamate, roka vraćanja i sl.

²⁸ U daljem tekstu HOV.

²⁹ Zakon o HOV, „Sl.list RCG”, br. 59/00, 10/01, 43/05, 28/06, Član 2

- pravo iz hartije – po svojoj pravnoj prirodi to je stvarno, obligaciono ili člansko pravo.

Shodno navedenom Zakonu zavisno od prava koje daju HOV mogu se podijeliti na vlasničke i dužničke HOV.³⁰

Vlasničke HOV su HOV koje imaju daju određena prava vlasništva i glase na dio kapitala AD, kao i HOV koje daju pravo sticanja ovih HOV (konvertibilne obveznice, opcije, fjučersi...), dok dužničke HOV imaju daju pravo na isplatu vrijednosti na koju glase, sa ili bez kamate, kao i druga prava u skladu s propisima i odlukom o emisiji.³¹

S aspekta ročnosti, HOV se mogu podijeliti na:

- **dugoročne** – predstavljaju dugoročne rezerve likvidnosti, budući da ih u slučaju postojanja određenog dugovanja preduzeće može unovčiti bez ikakvog uticaja na kontinuitet poslovanja. Dakle, navedene HOV služe dugoročnom poslovanju preduzeća, bez namjere imaća navedenih HOV da utiče na dugoročno poslovanje preduzeća čije HOV posjeduje, i
- **kratkoročne**³².

HOV koje se drže do dospijea predstavljaju finansijska sredstva s fiksnim ili odredivim plaćanjem i s fiksnom dospjelošću za koje pravno lice ima pozitivnu namjeru i mogućnost da ih drži do dospijea (obveznice, blagajnički zapisi, komercijalni zapisi i sl.). Imalac ove HOV, npr. obveznice ima pravo da obračunava kamatu na dan bilansa, koja se obično dobija procentualno od nominalne vrijednosti. HOV koje se drže do dospijea mjere se po amortizovanoj vrijednosti³³ korišćenjem metoda efektivne kamatne stope.

PRIMJER

Preduzeće „X” je kupilo dugoročnu obveznicu preduzeća „Y” za 10.000 €. Po osnovu navedenog došlo je do odliva novčanih sredstava s tekućeg računa. Po odluci Upravnog odbora preduzeća obveznica je klasifikovana u HOV koje se drže do dospijea. Na dan bilansa (31. 12. 2014. godine) procijenjena fer-tržišna vrijednost obveznice iznosi 9.000 €.

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	HOV koje se drže do dospijea Tekući račun – Za kupljene obveznice preduzeća „Y” –	10.000	10.000
2)	Obezvredjenje dugoroč. finan. plasmana Ispravka vrijednosti HOV – Za obezvredjenje HOV –	1.000	1.000

U pogledu navedenog skrećemo pažnju da je pravno lice dužno da vrši na dan bilansa procjenu da li je neko sredstvo, plasman obezvrijeđen. Zapravo, ukoliko dođe do obezvredjenja ili umanjjenja vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana, a koji su procijenjeni u skladu s MRS 36, razlika za koju se umanjuje vrijednost tih plasmana se knjiži na teret rashoda, a u korist računa Ispravka vrijednosti dugoročnih finansijskih plasmana.

³⁰ U literaturi se može naći različita klasifikacija HOV zavisno od aspekta.

³¹ Zakon o HOV Crne Gore, Član 2.

(http://www.privrednakomora.me/sites/pkcg.org/files/multimedia/gallery/files/2012/09/dok_1_4.pdf; 24. 06. 2014. godine)

³² *Kratkoročne HOV će biti posebno predmet razmatranja u dijelu koji se odnosi na obrtnu imovinu preduzeća.*

³³ *Amortizovana vrijednost predstavlja nabavnu vrijednost finansijskog sredstva umanjena za otplate glavnice, korigovana za svaku razliku između nabavne vrijednosti i iznosa dospijea i umanjena za bilo koji otpis usljed obezvredjenja ili nenaplativosti. Efektivna kamatna stopa je stopa koja diskontuje očekivani tok budućih gotovinskih plaćanja do dospijea. (preuzeto do: Vukelić, G., Opus. cit., str. 174)*

7. MATERIJALNA STALNA IMOVINA

Materijalna stalna imovina obuhvata veoma heterogenu grupu sredstava koja su dugoročno vezana za poslovanje privrednog subjekta. Stoga u zvaničnom Kontnom okviru obuhvata grupu 02 (NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA³⁴), a sačinjavaju je sljedeća sintetička konta:

- ➔ 020 – Zemljišta
- ➔ 021 – Šume i višegodišnji zasadi
- ➔ 022 – Građevinski objekti
- ➔ 023 – Postrojenja i oprema
- ➔ 024 – Investicione nekretnine
- ➔ 025 – Osnovno stado
- ➔ 026 – Ostale nekretnine, postrojenja i oprema
- ➔ 027 – Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva u pripremi
- ➔ 028 – Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva
- ➔ 029 – Ulaganja na tuđim nekretninama, postrojenjima i opremi

7.1. KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE VRIJEDNOSNIH PROMJENA NA MATERIJALNOJ STALNOJ IMOVINI

Poslovne promjene na osnovnim sredstvima³⁵ karakteriše veoma mala frekventnost. Ukupne poslovne promjene na osnovnim sredstvima, posmatrane s aspekta samog njihovog kretanja, mogu se svrstati u dvije osnovne grupe, i to:

- I. *poslovne promjene koje rezultiraju iz pribavljanja, i*
- II. *poslovne promjene koje potiču od otuđivanja stalne imovine.*

7.1.1. PRIBAVLJANJE OSNOVNIH SREDSTVA

Pribavljanje osnovnih sredstava predstavlja ulazni (input) tok kretanja stalne imovine, odnosno način **povećanja** stalne imovine, a najčešći oblici su:

- *kupovina,*
- *izgradnja,*
- *prirast (porast) bioloških sredstava,*
- *prijem bez naknade (poklon),*
- *utvrđeni viškovi osnovnih sredstava,*
- *revalorizacije vrijednosti osnovnih sredstava.*

U nastavku koji slijedi, s računovodstvenog aspekta biće pojašnjeni neki od oblika pribavljanja osnovnih sredstava.

³⁴ Pod nekretninama se podrazumjevaju: zemljište (građevinsko, poljoprivredno i druga zemljišta) i građevinski objekti (proizvodne hale i ostale zgrade, putevi, mostovi, luke i sl.). Pod postrojenjima se podrazumjevaju proizvodne linije (npr. linija za flaširanje piva, peći u čeličani i dr.). Pod opremom se podrazumjevaju transportna sredstva, građevinske mašine, namještaj i kancelarijska oprema. (Preuzeto od: Petrović Ž.: **Primjena kontnog okvira u skladu sa MRS/MSFI**, Informativni poslovnik CID, Beograd 2005. godina)

³⁵ U okviru materijalnih ulaganja kao pojavnog oblika stalne imovine preduzeća (zbog njihove obimnosti, ali i ograničenosti prostora u navedenom udžbeniku) knjigovodstveno će se pratiti samo one poslovne promjene koje tangiraju osnovna sredstva (koja predstavlja značajnu komponentu materijalne stalne imovine).

7.1.1.1. Kupovina osnovnih sredstva

Da bi bilo u mogućnosti da kontinuirano obavlja svoju postojeću poslovnu aktivnost ili da je proširi, preduzeće mora da izvrši nabavku nedostajućih, tj. da izvrši zamjenu amortizovanih osnovnih sredstava. Obavljanje bilo koje od naprijed navedenih aktivnosti zahtijeva ulaganje određenih novčanih sredstava bilo iz sopstvenih izvora, pozajmljivanjem ili pak kombinovano. U kontekstu toga i **knjigovodstveno evidentiranje** poslovnih promjena koje nastaju transakcijama izazvanim kupovinom osnovnih sredstava će se razlikovati u zavisnosti od:

- *toga da li se kupuje novo ili korišćeno osnovno sredstvo;*
- *načina njihovog finansiranja:*
 - *sopstveni izvori – npr. iz sredstva amortizacije, izdvajanjem iz akumulacije subjekta;*
 - *tuđi izvori – npr. krediti poslovnih banaka;*
 - *mješoviti izvori – koji predstavljaju kombinaciju tuđih i sopstvenih izvora;*
- *da li je sredstvo moguće odmah staviti u upotrebu ili je potrebno izvršiti dodatne aktivnosti kako bi se sredstvo stavilo u funkciju (montaža, dogradnja, i sl.).*

Cjelokupan postupak ulaganja u osnovna sredstva je moguće knjigovodstveno posmatrati kroz **dvije paralelne etape**. Prva etapa se odnosi na kupovinu i prijem materijalnih vrijednosti, dok druga obuhvata isplatu obaveza po nabavljenim osnovnim sredstvima.³⁶

7.1.1.1.1. Kupovina novih osnovnih sredstva

Prilikom kupovine novog osnovnog sredstva, preduzeće može da se nađe u jednoj od dvije situacije, pa zavisno od toga postoje određene razlike u domenu knjigovodstvene evidencije. Stoga, s knjigovodstvenog aspekta je moguće sagledati dvije mogućnosti:

- ✓ **Prva mogućnost** se odnosi na nabavku novog osnovnog sredstva koje ne zahtijeva dodatne intervencije, te kao takvo može biti odmah spremno za upotrebu u stanju u kojem je i transportovano u preduzeće;
- ✓ **Druga mogućnost** podrazumijeva kupovinu osnovnih sredstava koja povlače sa sobom neophodne troškove montaže i druge zavisne troškove³⁷ (priprema postolja, držača, priključaka i sl.) do njihovog aktiviranja, te kao takvi navedeni troškovi terete nabavnu vrijednost novog osnovnog sredstva.

Kupovina novih osnovnih sredstava koje je moguće odmah aktivirati

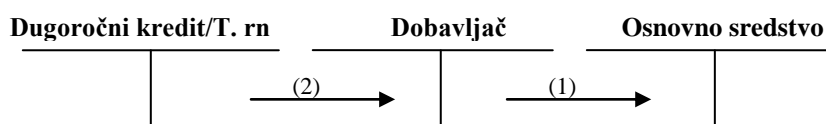
Kao što je već navedeno, kupovina ovakvog sredstva ne zahtijeva dodatne troškove koji bi teretili njegovu nabavnu vrijednost, te se stoga postupak knjigovodstvenog evidentiranja vrši na sljedeći način:

- (1) zaduživanjem za iznos nabavne vrijednosti računa – Osnovno sredstvo i odobravanjem računa npr. Dobavljač;
- (2) isplata obaveze prema dobavljaču u gotovu, s tekućeg računa ili pak korišćenjem dugoročnih kreditnih izvora bi se vršila odobravanjem računa npr. Dugoročni kredit (Tekući račun, Blagajna...) i zaduženjem računa Dobavljač za visinu obaveze.

³⁶ Škarić-Jovanović, K., Radovanović, R., opus. cit., str. 123.

³⁷ U daljem tekstu ZTN

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda ovako:



PRIMJER

- 1) Prema fakturi br. 12. kupljena je fotokopir mašina za 23. 000 €, ZTN po fakturi su 2.000 €, uz obračunati PDV po stopi od 19%.
- 2) Obaveza prema dobavljači izvršena je iz odobrenog dugoročnog kredita.

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

$FV = 23.000;$

$ZTN = 2.000$

$NV = 25.000$

$PDV = 19\% * 25.000 = 4.750$

Knjiženje na računima glavne knjige:

Osnovno sredstvo	PDV u primljenim fakturama	Dobavljači
1) 25.000	1) 4.750	2) 29.750 29.750 (1)
		Dugoročni kredit
		29.750 (2)

- Napomena:** a) Poslovna promjena 1) se odnosi na I fazu (kupovina i prijem)
 b) Poslovna promjena 2) se odnosi na II fazu (isplata obaveze prema dobavljaču)

Kupovina novih osnovnih sredstava koje nije moguće odmah aktivirati

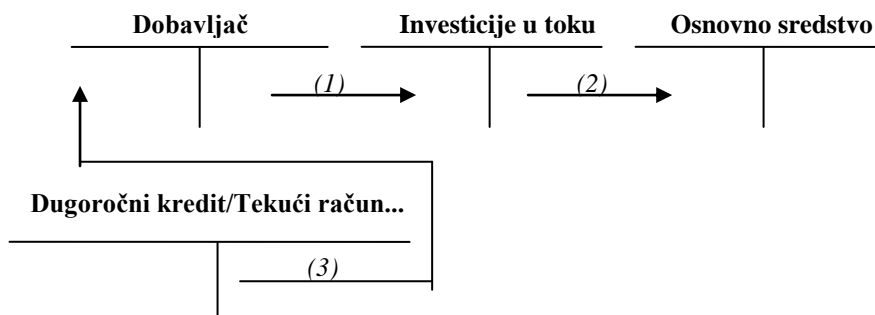
Kupljeno novo osnovno sredstvo koje *nije* moguće odmah staviti u stanje funkcionalne upotrebljivosti iz razloga što je potrebno učiniti određene pripreme aktivnosti (montaža, transport, izrada postolja i sl.), neophodno je sve do aktiviranja, evidentirati na privremenom računu – *Investicije u toku* (Osnovna sredstva u pripremi). *Knjigovodstveno obuhvatanje* navedene situacije bi se vršilo u tri koraka:

- (1) račun – Investicije u toku se tereti ne samo u visini fakturne vrijednosti kupljenog novog osnovnog sredstva, već i svih naprijed navedenih troškova stavljanja osnovnog sredstva u upotrebu (tj. ZTN), a odobrava se račun Dobavljač;
- (2) nakon sprovođenja svih dodatnih aktivnosti stavljanja osnovnog sredstva u stanje upotrebe, fakturna vrijednost uvećana za ZTN se s privremenog računa-Investicije u toku (koji se odobrava) prenosi na račun – Osnovna sredstva, čime se navedeni privremeni račun gasi;
- (3) posljednja etapa podrazumijeva isplatu obaveza prema dobavljaču, bilo s tekućeg računa, gotovinski ili pak iz odobrenog kredita i vrši se odobravanjem računa npr.

Dugoročni kredit (Tekući račun, Blagajna...) i zaduženjem računa Dobavljač za visinu obaveze.

Evidentno je da prvi i drugi korak (1) i (2) sačinjavaju prvu etapu cjelokupnog postupka ulaganja u nabavku osnovnog sredstva – kupovinu i prijem materijalnih vrijednosti, dok treći korak sačinjava drugu etapu te obuhvata i isplatu obaveza prema dobavljačima po nabavljenim OS.

Šematski prikaz knjiženja na računima glavne knjige:



PRIMJER

- 1) Prema fakturi br. 2. kupljena je fotokopir mašina čija je fakturna vrijednost 23.000 €, ZTN po fakturi su 2.000 €. Obračunati PDV po stopi od 19%. Sredstvo je potrebno montirati.³⁸
- 2) Od dobavljača smo dobili fakturu br. 3 za troškove montaže u iznosu od 1.000 €, od čega PDV iznosi 159,60 €.
- 3) Sredstvo je stavljeno u upotrebu.
- 4) Obaveza prema dobavljači izvršena je iz odobrenog dugoročnog kredita.

RJEŠENJE

Pojašnjenje:	
Po fakturi br. 2 1) $FV = 23.000$; $ZTN = 2.000$ $NV = 25.000$ $PDV = 19\% * 25.000 = 4.750$	Stavljanje sredstva u upotrebu 3) (ukupna) $NV = 25.000 + 840,40$ $= 25.840,40$
Po fakturi br. 3 2) $BFV = 1.000$; $NFV = 1.000 - 159,60 = 840,40$ $PDV = 159,60$	

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Investicija u toku PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – Po fakturi dobavljača br. 2 –	25.000 4.750	29.750
2)	Investicija u toku PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji	840,40 159,60	1.000

³⁸ **Napomena:** Da bi se knjižila bilo koja poslavna promjena u narednoj fazi, neophodno je da primimo knjigovodstveni dokument-fakuru koja će nam potvrditi da je sredstvo montirano, transportovano i sl. Prijem svake fakture se knjiži odvojeno.

	– Po fakturi dobavljača br. 3 –		
3)	Oprema Investicije u toku – Po fakturi dobavljača br. 3 –	25.840, 40	25.840,4 0
4)	Dobavljač Dugoročni kredit – isplata obaveze prema dobavljaču –	30.750	30.750

Napomena: a) Poslovna promjena 1), 2) i 3) se odnose na I fazu (kupovina i prijem)
b) Poslovna promjena 4) se odnosi na II fazu (isplata obaveze prema dobavljaču)

Kupovina osnovnog sredstva od strane ino-dobavljača

Ukoliko se vrši kupovina stalnog sredstva od strane ino-dobavljača, tada se nabavna vrijednost formira **zbrajanjem fakturane vrijednosti** (iskazane u fakturi ino-dobavljača) i **ZTN** (koji predstavljaju troškove carinjenja). Ono što je s aspekta obračuna PDV-a bitno znati, pa samim tim i s knjigovodstveno-obračunskog dijela, jeste da se PDV kao i carina u momentu carinjenja ne plaća ino-dobavljaču **već državi** čime se formira račun pasive – *Obaveza prema državi*.

PRIMJER

1. Prema fakturi ino-dobavljača br. 2. kupljena je fotokopir mašina za 23.000 €, franko magacin kupca. Uvozna carina po carinskoj deklaraciji je 2.000 €, uz obračunati PDV po stopi od 19%. Na osnovu zapisnika komisije mašina je stavljena u upotrebu.

R J E Š E N j E

Pojašnjenje:
Po fakturi br. 2
FV = 23.000 €;
<u>ZTN = 2.000 €</u>
NV = 25.000€
PDV = 19%*23.000 = 4.370 €
Obaveza prema državi = 4.370 + 2.000 = 6.370 €
Obaveza prema dobavljačima = 23.000 €

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Oprema	25.000	
	PDV u primljenim fakturama	4.370	
	Dobavljači u inostranstvu		23.000
	Obaveza prema državi		6.370
	– Po fakturi ino-dobavljača br. 2 –		

7.1.1.1.2. Kupovina korišćenih (polovnih) osnovnih sredstva

Nije rijedak slučaj da preduzeće pristupi kupovini upotrebljavanog (korišćenog, polovnog) osnovnog sredstva, posebno u situaciji kad:

- a) ima ograničenu sumu novčanih sredstava za finansiranje njegove nabavke,
- b) korišćeno osnovno sredstvo može zadovoljiti osnovnu svrhu poslovanja preduzeća.

Jedno od ključnih pitanja s knjigovodstvenog aspekta jeste: Po kojoj vrijednosti sredstva treba uvesti u evidenciju, tj. što smatrati nabavnom vrijednošću?

PRIMJER

Andrea posjeduje automobil čija je nabavna vrijednost u momentu kupovine bila 12.000 €. Nakon 5 godina je prodala automobil Kosti i Marti za 7.000 €.

Postavlja se pitanje: Po kojoj vrijednosti automobil Kosta i Marta treba da evidentiraju u svom knjigovodstvu?

Napomena: Obje vrijednosti automobila su nabavne: a) jedna za Andreu (12.000 €); b) druga za kupce Kostu i Martu (7.000 €)

Odgovor: Marta i Kosta u svom knjigovodstvu treba da evidentiraju automobil po prvobitnoj nabavnoj vrijednosti (12.000 €), a dok kupovna (tržišna) vrijednost treba da se smatra sadašnjom vrijednošću. Razlika između prvobitne nabavne vrijednosti i kupovne (tržišne) vrijednosti, odnosno sadašnje vrijednosti predstavlja ispravku vrijednosti automobila (amortizacija). U ovom slučaju iznosi: 5.000 €

ZAKLJUČAK:

Ukoliko se evidentiranje ne bi vršilo na ovaj način, onda bi uvidom u knjigovodstvo Koste i Marte došli do zaključka da su oni zapravo kupili novi automobil, a ne polovni (jer ne bi postajao podatak o amortizovanoj vrijednosti).

Kolika će biti prodajna vrijednost sredstva zavisi od tržišnih okolnosti, kao i od same vrijednosti navedenog sredstva. Stoga, kupovna vrijednost osnovnog sredstva može, ali ne mora da se podudara s njegovom sadašnjom, knjigovodstvenom vrijednosti uvećanom za zavisne troškove nabavke.³⁹ U tom smislu, moguće je da se jave tri situacije:

- **prva**, da je kupovna vrijednost jednaka sadašnjoj vrijednosti ($KV = SV$);
- **druga**, kupovna vrijednost manja od sadašnje ($KV < SV$), i
- **treća**, da je kupovna vrijednost veća od sadašnje ($KV > SV$).

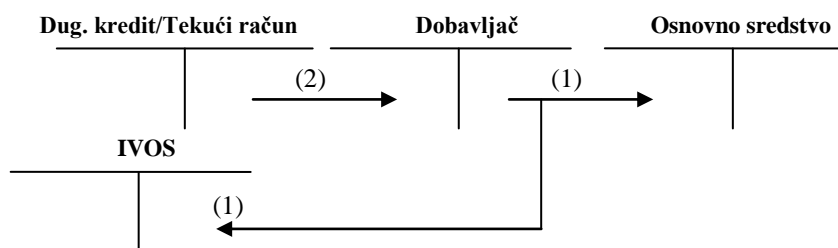
Ukoliko je $KV = SV$, knjigovodstveno evidentiranje bi se vršilo:

- (1) odobravanjem računa – Dobavljač za visinu kupovne vrijednosti, za nabavnu vrijednost prema podacima iz knjigovodstvene evidencije bivšeg vlasnika, zadužuje se račun – Osnovno sredstvo, dok se odobrava korektivni račun – Ispravka vrijednosti osnovnog sredstva⁴⁰ za visinu otpisane (amortizovane) vrijednosti, dobijene uvidom u dokumentaciju lica koje nam je prodalo korišćeno osnovno sredstvo;
- (2) odobravanjem računa npr. Dugoročni kredit (Tekući račun, Blagajna...) i zaduženjem računa Dobavljač za visinu obaveze, čime bi se izvršila isplata obaveze prema dobavljaču.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda ovako:

³⁹ Napomena: S aspekta PDV-a ističemo da ako se polovna oprema koristi do 5 godina, pa se unutar tog perioda izmjene okolnosti zbog kojih je prilikom nabavke knjižen Ulazni PDV, onda se po članu 39. Zakona o PDV-u mora izvršiti ispravka ulaznog PDV-a. Za građevinske objekte se uzima u obzir period do 10 godina. Početak korišćenja je poreski period u kojem je izvršen odbitak ulaznog PDV, odnosno u kojem smo isti knjižili. Vezuje se za sastavljenu i predatu PDV prijavu nadležnim poreskim organima. Izmjena okolnosti vezana za član 39 Zakona, može da se odnosi na osavremenjivanje postrojenja i opreme, izmještanje sjedišta preduzeća ili njegovih organizacionih djelova na drugu geografsku lokaciju, promjena djelatnosti ili donošenje odluke o prestanku postojanja preduzeća, zbog koje preduzeće želi da otuđi opremu ili građevinski objekat. Ispravka odbitka ulaznog PDV može da se izvrši na način što ćemo prilikom otuđenja obračunati i platiti izlazni PDV.

⁴⁰ Kao oznaku za Ispravka vrijednosti osnovnih sredstava koristićemo IVOS.



Ukoliko je $KV < SV$, odnosno u slučaju da je $KV > SV$ postupak knjigovodstvenog obuhvatanja bi se vršilo:

- (1) odobravanjem računa – Dobavljač za visinu kupovne vrijednosti, za nabavnu vrijednost prema podacima iz knjigovodstvene evidencije bivšeg vlasnika, zadužuje se račun – Osnovno sredstvo, dok se odobrava korigovani korektivni račun – IVOS. Naime, u I slučaju ($KV < SV$), korekcija računa⁴¹ – IVOS se vrši na taj način što se povećava za razliku između više SV i niže KV, odnosno kad je riječ o II slučaju ($KV > SV$), koriguje se (smanjuje) IVOS za razliku između više KV i niže SV;
- (2) odobravanjem računa npr. Dugoročni kredit (Tekući račun, Blagajna...) i zaduženjem računa Dobavljač za visinu obaveze, čime bi se izvršila isplata obaveze prema dobavljaču.

U kontekstu navedenog, s knjigovodstvenog aspekta treba praviti razliku između:

- a. nabavke korišćenog osnovnog sredstva koje smo u mogućnosti *da odmah stavimo u upotrebu*;
- b. nabavke korišćenog osnovnog sredstva kod koga je potrebno *uraditi dodatne aktivnosti (montaža, transport i sl.) da bi se dovelo u stanje funkcionalne upotrebljivosti*;

a) Kupovina korišćenog osnovnog sredstva koje je moguće odmah aktivirati

Ukoliko se vrši kupovina korišćenog (polovnog) osnovnog sredstva, koje *ne zahtijeva* nikakve dodatne aktivnosti u pogledu montaže, izrade postolja i sl. to se postupak knjigovodstvenog obuhvatanja vrši na prethodno opisane načine.

PRIMJER

- 1) *Prema fakturi br. 5 kupljena je fotokopir mašina, pri inicijalnoj nabavnoj vrijednosti od 5.000 € i otpisanoj vrijednosti 4.000, tako da faktura dobavljača bez PDV-a iznosi 2.000 €, PDV se obračunava po stopi od 19%. Sredstvo je stavljeno u upotrebu.*
- 2) *Obaveza prema dobavljači izvršena je iz odobrenog dugoročnog kredita.*

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

Inicijana NV = 5.000 €
Kupovna vrijednost = 2.000 €
*PDV = 19%*2.000 € = 380 €*
IVOS = Inicijalna NV – KV = 3.000 €
Obaveza prema dobavljaču = 2.000 + 380 = 2.380

⁴¹ Korekcija računa – IVOS se vrši iz više razloga, npr. prethodni vlasnik nije dobro prikazao (obračunao) amortizaciju, pa se prije knjiženja mora korigovati i sl.

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Oprema PDV u primljenim fakturama IVOS Dobavljači u zemlji – Po fakturi dobavljača br. 2 –	5.000 380	3.000 2.380
2)	Dobavljač Dugoročni kredit – isplata obaveze prema dobavljaču –	5.380	5.380

- Napomena: a) Poslovna promjena 1) se odnose na I fazu (kupovina i prijem)
b) Poslovna promjena 2) se odnosi na II fazu (isplata obaveze prema dobavljaču)*

Ističemo da ukoliko je nepoznata NV lica koje nam prodaje sredstvo, ili je pak niža u odnosu na KV, to se navedena NV utvrđuje na osnovu kupovne vrijednosti i primjenom procenta na preostali vijek trajanja sredstva.

a) Kupovina korišćenog osnovnog sredstva koje nije moguće odmah aktivirati

Ukoliko se vrši kupovina korišćenog osnovnog sredstva, koje **zahtijeva dodatne aktivnosti** u pogledu montaže, izrade postolja i sl. to je postupak knjigovodstvenog obuhvatanja moguće najjednostavnije pojasniti uz pomoć primjera koji slijedi:

PRIMJER

- 1) *Prema fakturi br. 5 kupljena je fotokopir mašina, pri početnoj nabavnoj vrijednosti od 5.000 € i otpisanoj vrijednosti 4.000, tako da faktura dobavljača bez PDV-a iznosi 2.000 €, PDV se obračunava po stopi od 19%. Sredstvo je potrebno montirati.*
- 2) *Od dobavljača smo dobili fakturu br. 3 za troškove montaže u iznosu od 1.000 €, od čega PDV iznosi 159,60 €.⁴²*
- 3) *Sredstvo je stavljeno u upotrebu.*
- 4) *Obaveza prema dobavljači izvršena je iz odobrenog dugoročnog kredita.*

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

- 1) Po fakturi br. 5
Inicijalna NV = 5.000 €
Kupovna vrijednost = 2.000 €
PDV = 19%*2.000 € = 380 €
IVOS = Inicijalna NV – KV = 3.000 €
Obaveza prema dobavljaču = 2.000 + 380 = 2.380
- 2) Po fakturi br. 3
FV = 1.000 s PDV-om (obaveza prema dobavljaču)
PDV = 159,60 €
- 3) Stavljanje sredstva u upotrebu
Vrijednost po kojoj će se sredstvo evidentirati = Početna nabavna vrijednost + ZTN

⁴² Da bi se bilo koja poslovna promjena knjižila u narednoj fazi, neophodno je da primimo knjigovodstveni dokument-fakuru koja će nam potvrditi da je sredstvo montirano, transportovano i sl. **Prijem svake fakture se knjiži odvojeno.**

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	<i>Investicija u toku PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – Po fakturi dobavljača br. 5 –</i>	2.000 380	2.380
2)	<i>Investicije u toku PDV u primljenim fakturama Dobavljač u zemlji – po fakturi br. 3 –</i>	840,40 159,60	1.000
3)	<i>Oprema Investicije u toku – za stavljeno sredstvo u upotrebu –</i>	2.850	2.850
4)	<i>Dobavljač Dugoročni kredit – za isplatu obaveze prema dobavljaču –</i>	3.380	3.380

Napomena: a) Poslovne promjene 1), 2) i 3) se odnose na I fazu (kupovina i prijem)

b) Poslovna promjena 4) se odnosi na II fazu (isplata obaveze prema dobavljaču)

7.1.1.2. Izgradnja sredstava za rad (građevinski objekti)

Na računu 022 – građevinski objekti – iskazuju se građevinski objekti koji se priznaju u skladu s MRS – 16 – ulaganja u izgradnju građevinskih objekata, a koja se mogu vršiti kupovinom gotovih izgrađenih objekata, zaključivanjem ugovora o gradnji objekata, ili izvođenjem radova u sopstvenoj režiji. *Izgradnja sredstava za rad*, kao izgradnja novih građevinskih objekata ili adaptacija i rekonstrukcija postojećih objekata, se javlja u situaciji kad je preduzeće u nemogućnosti da nedostajuće osnovno sredstvo nabavi na tržištu u gotovom obliku, ili pak kad smatra da mu je to ekonomski isplativije. Taj oblik pribavljanja stalne imovine je posebno značajan s aspekta finansiranja, budući da se navedeni javni oblik pribavljanja osnovnih sredstava može finansirati iz sopstvenih, tuđih izvora ili pak kombinovano. Na ovom nivou razmatranja mi ćemo se baviti samo izgradnjom osnovnih sredstava koja se finansiraju iz sopstvenih izvora, pa je u tom kontekstu moguće praviti razliku između⁴³:

- a) *izgradnje građevinskog objekta u sopstvenoj režiji, kad se investitor javlja u ulozi kako finansijera tako i izvođača radova;*
- b) *izgradnje građevinskog objekta angažovanjem izvođača radova, kad se investitor javlja u ulozi samo finansijera.*

Pokretanju samog postupka izgradnje osnovnih sredstava prethode seriozne analize, koje su kasnije osnov za donošenje odluke o njenoj samoj realizaciji. Kako je riječ o dosta vrijednim projektima, koji nerijetko zahtijevaju ne samo veliki iznos novčanih sredstava nego i dug period realizacije, to se u cilju sagledavanja opravdanosti navedenog izrađuje Investicioni program, koji investitoru kao i eventualnom finansijeru treba da ukaže i pokaže isplativost (ne)ulaska u navedeni investicioni poduhvat. Ukoliko su predračun radova i izvor(i) finansiranja utvrđeni, sljedeći korak investitora je da pronađe pouzdanog izvođača građevinskih radova (ili da se pripremi za izvođenje radova ukoliko se investitor nalazi u ulozi izvođača) i da se među njima konstituišu odnosi buduće saradnje.

⁴³ Ukoliko je riječ o zajedničkoj izgradnji, to znači da se investitor udružuje s drugim preduzećem ili licem i zajednički finansiraju izgradnju osnovnih sredstava angažovanjem izvođača radova (dobavljača).

Bitno je napomenuti da svaki korak koji investitor preduzima u navedenom domenu, posmatrano s obračunsko-računovodstvenog aspekta tangira njegovo poslovanje, odnosno finansijski položaj kao i uspješnost njegovog poslovanja, pa u tom cilju treba da bude adekvatno dokumentovan kao i evidentiran. U tom cilju, veliki broj knjigovodstvene dokumentacije nužno se javlja kao prateći element nastalih poslovnih promjena na osnovnim sredstvima, pa kao takvi predstavljaju osnov za iskazivanje poslovnih promjena na njima. Posebnu pažnju zauzimaju: obračunske situacije (prva, druga, i sl., konačna), faktura, prijemnica, predračun radova (služi kao osnova za isplatu avansa), komisijski zapisnik, a o čemu je bilo više riječi u dijelu koji se odnosi na organizaciono-računovodstveni aspekt stalne imovine.

7.1.1.2.1. Izgradnja građevinskog objekta u sopstvenoj režiji

Izgradnja građevinskog objekta u sopstvenoj režiji je uobičajena za preduzeća čija je osnovna djelatnost građevinarstvo. Naime, investitor, odnosno finansijer koji je ujedno i izvođač radova raspolaže s potrebnim i osposobljenim stručnim kadrom, kao i potrebnom mehanizacijom za obavljanje navedene vrste aktivnosti te stoga cijena koštanja osnovnog sredstva izgrađenog u sopstvenoj režiji obuhvata sve direktne⁴⁴ i indirektne⁴⁵ troškove njegovog dovođenja u stanje funkcionalne upotrebljivosti.

S obračunsko-računovodstvenog aspekta bitno je naglasiti da sam postupak otpočinjanja kao i realizacije izgradnje osnovnog sredstva ne samo da zahtijeva ulaganje značajnog iznosa likvidnih kao i drugih oblika sredstava, nego i dug period završetka kao i stavljanja u upotrebu. Stoga se Investicionim programom predviđa fazna izgradnja osnovnog sredstva, pri čemu se u knjigovodstvu *I faza naziva – prva privremena situacija*.⁴⁶ Ispostavljanjem prve privremene situacije od strane izvođača radova (u ovom slučaju investitora) pruža se dokaz da je navedena faza izgradnje završena, te da je u knjigovodstvu treba evidentirati.⁴⁷ Nadalje, fazna izgradnja osnovnog sredstva zahtijeva evidentiranje vrijednosti konkretne faze kao i nastalih ZTN na privremenom aktivnom kontu – Investicije u toku, sve do momenta završetka objekta. Račun – Prihodi od interne realizacije, na kojem su evidentirane vrijednosti u visini nastalih troškova izgradnje osnovnog sredstva u sopstvenoj režiji, za investitora predstavlja prihod, budući da gradi za sebe. Na kraju, zavšetkom izgradnje osnovnog sredstva i njegovim stavljanjem u stanje funkcionalne upotrebe, odnosno podnošenjem konačne (definitivne) obračunske situacije, zatvara se privremeni račun – Investicije u toku, čime se za vrijednost izgrađenog osnovnog sredstva povećava njegova vrijednost.

Polazeći od navedenog, *knjigovodstveno obuhvatanje* bi se vršilo na sljedeći način:

- (1) zaduživanje računa – Investicije u toku, za vrijednost primljene obračunske situacije i odobravanjem računa – Prihodi od aktiviranja sopstvenih učinaka;
- (2) podnošenjem konačne obračunske situacije konkretnog osnovnog sredstva, odnosno njegovim stavljanjem u stanje upotrebe, odobrava se račun – Investicije u toku i zadužuje račun – Osnovno sredstvo za vrijednost izgrađenog osnovnog sredstva.

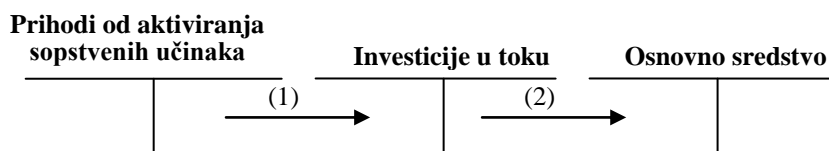
Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda ovako:

⁴⁴ Npr. troškovi direktnog rada, materijala za izradu i sl.

⁴⁵ Npr. opšte fiksne i opšte varijabilne troškove koji se odnose na jedinicu proizvoda.

⁴⁶ Naziv potiče otuda što navedena „situacija“ važi određeni obračunski period, sve do ispostavljanja sljedeće obračunske situacije.

⁴⁷ Napomena: ističemo da u građevinarstvu postoje nadzorni organi koji moraju da iskontrolišu da li je neka faza izgradnje zaista završena i potpisivanjem zapisnika moraju to da konstatuju. Tek nakon toga se **ta faza odnosno privremena situacija knjiži**.



PRIMJER

- 1) Na osnovu odluke organa upravljanja, preduzeće je pristupilo izgradnji građevinske zgrade predračunske vrijednosti 30.000 €.
- 2) Prema konačnom obračunu, cijena koštanja završeno građevinskog objekta iznosi 35.000 €.

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Građevinski objekti u pripremi Prihodi od aktiviranja ili potrošnje proizvoda ili usluga u sopstvenoj režiji – za cijenu koštanja objekta izgrađenog u sopstvenoj režiji –	35.000	35.000
2)	Građevinski objekti Građevinski objekti u pripremi – za primljenu i privremenu situac. –	35.000	35.000

7.1.1.2.2. Izgradnja građevinskog objekta angažovanjem izvođača radova

Izgradnja građevinskog objekta angažovanjem izvođača radova se odnosi na situaciju kad investitor povjerava izgradnju osnovnog sredstva preduzeću čija je to osnovna djelatnost. U navedenoj situaciji se stoga javljaju dvije strane: *investitor*, kao finansijer i *izvođač radova*, kao dobavljač. S obzirom na prirodu posla koji treba obaviti:

- **PRVI KORAK** koji investitor i izvođač radova preduzimaju su zaključenje Ugovora kojim se definišu međusobna prava i obaveze (predračunska vrijednost i vrijednost ukupnih radova, rok završetka, način i rokovi plaćanja i sl.), da bi se
- **DRUGI KORAK** odnosio na avansnu⁴⁸ isplatu (knjigovodstveni dokument: avansni račun ili predračun) određene sume novčanih sredstava izvođaču radova, koja je neophodna kao osnova za početak izvođenja građevinskih radova, odnosno za nabavku investicionog materijala, otvaranje i uređenje gradilišta i sl.

Nastanak bilo koje poslovne transakcije mora biti evidentiran u knjigovodstvu investitora.⁴⁹ Stoga, avans kao prva poslovna transakcija označava neku vrstu potraživanja investitora od izvođača radova⁵⁰ pa se i obuhvata na računu – Avans za osnovna sredstva, pri čemu se njegova isplata može izvršiti s Tekućeg računa investitora (ukoliko raspolaže sa sopstvenim finansijskim sredstvima) ili iz odobrenog Dugoročnog kredita (kad se nedostajuća sredstva pribavljaju pozajmljivanjem), dok se s druge strane njegova likvidacija može vršiti parcijalno ili odjednom.

⁴⁸ Suma novčanih sredstava data unaprijed.

⁴⁹ Napominjemo da ćemo ovdje prikazati postupak *knjigovodstvenog evidentiranja s aspekta investitora*.

⁵⁰ Naime, avans u ovom slučaju za investitora predstavlja potraživanje, dok je za dobavljača obaveza, budući da je plaćeno (unaprijed) dobavljaču prije nego je izgradnja započela.

- **TREĆI KORAK** se odnosi na dostavljanje obračunskih situacija izvođača radova investitoru, koji zapravo predstavljaju jednu vrstu „izvještaja” kojim se investitori informišu o vrijednosti izvedenih građevinskih radova;

U dijelu u kojem je obrađivana knjigovodstvena dokumentacija, istaknuto je da **obračunska situacija** predstavlja dokument koji se sastavlja od strane izvođača radova, tj. građevinskog preduzeća i dostavlja se investitoru, a na osnovu koga investitor dobija informaciju o vrijednosti izvršenih građevinskih radova. Obračunska situacija može biti:

- o *prva, druga, itd.* – dokument koji sadrži vrijednost izvršenih radova od momenta započinjanja izgradnje do momenta ispostavljanja obračunske situacije investitoru, sve do,
- o *konačne (definitivne)* – dokument koji se dostavlja na kraju izvršenih građevinskih radova i u sebi sadrži ukupnu vrijednost izvršenih građevinskih radova.

Navedene situacije uvijek glase na **bruto iznos**, odnosno u sebi sadrže iznos prethodne obračunske situacije (druga, treća... privremena situacija), ali se u knjigovodstvu uvijek evidentiraju u neto iznosu (osim prve). Podnošenjem bilo koje od navedenih situacija investitor stiče obavezu da izvrši isplatu obaveze izvođaču radova.

PRIMJER i RJEŠENJE

Pristupili smo izgradnji građevinskog objekta 1. septembra 2014. godine.

- a) *Primili smo prvu privremenu obračunsku situaciju 1. oktobra 2014. godine od izvođača radova koja glasi na iznos od 500 €.⁵¹*

U našem knjigovodstvu evidentiramo iznos od 500 €.

- b) *1. novembra 2014. godine primili smo drugu privremenu situaciju koja glasi na iznos od 800 €.*

U našem knjigovodstvu evidentiramo iznos od 300 €. (napomena: 800–500);

- c) *1. decembra 2014. godine primili smo konačnu obračunsku situaciju na iznos od 1200 €.*

U knjigovodstvu evidentiramo 400 €.

Naprijed navedeno možemo prikazati uz pomoć sljedeće slike (Slika br. 11):



Slika br. 12: Prikaz obračunskih situacija

- **ČETVRTI KORAK** podrazumijeva fazu završetka građevinskih radova, koja se realizuje dostavljanjem konačne obračunske situacije i stavljanjem osnovnog sredstva, odnosno građevinskog objekta u funkciju;
- **PETI KORAK** u okviru navedenog, podrazumijeva isplatu obaveze prema dobavljaču koji se realizuje ili iz sopstvenih izvora, ili iz tuđih, odnosno njihovom kombinacijom (zavisno od toga na koji se način vrši finansiranje izgradnje).

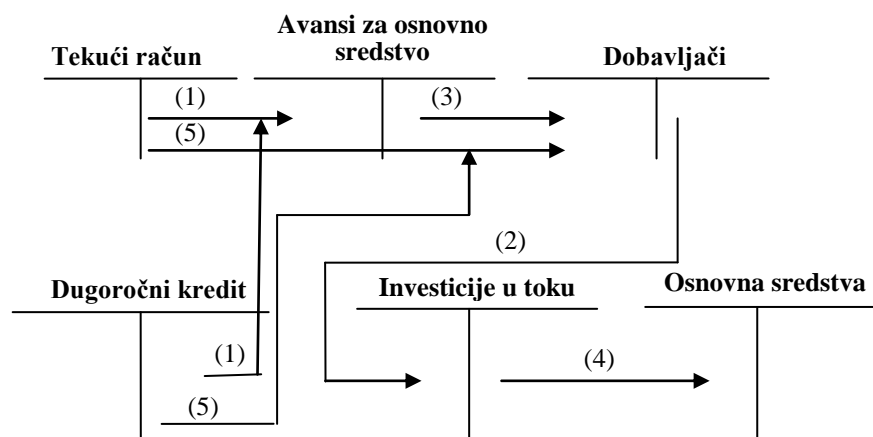
⁵¹ Napomena: Zbog jednostavnijeg pojašnjenja isključili smo iz primjera PDV.

Na kraju, prvi, tj. drugi, treći i četvrti korak obrazuju **prvu etapu** – kupovinu i prijem materijalnih vrijednosti građevinskih objekata, dok **druga etapa** obuhvata isplatu obaveza dobavljačima po osnovu izgrađenog građevinskog objekta.

Polazeći od navedenog, knjigovodstveno obuhvatanje bi se vršilo na sljedeći način:

- (1) zaduživanje računa – Avans za osnovna sredstva za vrijednost isplaćenih novčanih sredstava⁵² i odobravanjem izvora iz kojih je izvršena njegova isplata, račun – Tekući (poslovni) račun ili Dugoročni kredit.
- (2) prijemom obračunskih situacija, dobavljač ispostavlja račun za vrijednost izvršenih radova⁵³, a što se evidentira odobravanjem računa – Dobavljač i zaduživanjem računa – Investicije u toku;
- (3) likvidiranje avansa se može vršiti odjednom (po podnošenju I privremene situacije) ili parcijalno, a što se evidentira odobravanjem računa – Avansi za osnovna sredstva i zaduživanjem računa Dobavljači;
- (4) podnošenjem konačne obračunske situacije konkretnog osnovnog sredstva, odnosno njegovim stavljanjem u stanje upotrebe, odobrava se račun – Investicije u toku i zadužuje račun – Osnovno sredstvo za vrijednost izgrađenog osnovnog sredstva, odnosno nabavnu vrijedost;
- (5) preostala isplata obaveze prema dobavljaču se vrši s Tekućeg (poslovnog) računa ili pak iz odobrenog Dugoročnog kredita.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja (knjiženje u glavnoj knjizi) izgleda:



⁵² Napomena: U skladu sa Zakonom o PDV-u, isplaćeni iznos avansa predstavlja predmet oporezivanja PDV-a. U avansima je sadržan PDV, pa se on mora isključiti iz iznosa avansa (koristi se preračunata stopa od 15.97%) i prikazati na računu Ulazni PDV, i na taj način označava poresku obavezu perioda u kojem je izvršeno plaćanje. U šematskom prikazu nije dat konto PDV-a, ali je knjiženje u vezi s njim izvršeno u primjeru koji slijedi.

⁵³ Napomena: Prilikom izdavanja konačnog računa o izvršenom prometu dobara ili usluga (u našem slučaju po prijemu obračunske situacije) obavezno zahtjeva poništavanje odnosno storniranje knjigovodstvenog evidentiranja PDV po osnovu privremene (avansne) fakture i knjiženje PDV po osnovu originalne ulazne fakture.

PRIMJER

Investitor, ugostiteljsko preduzeće „PP” iz Podgorice sklopilo je ugovor s građevinskim preduzećem „XP” iz Bijelog Polja o izgradnji skladišnog prostora s manjom hladnjačom. S tim u vezi, nastale su sljedeće promjene:

1. Izvođaču radova je isplaćen avans s tekućeg (poslovnog) računa u iznosu od 250.000 €, na osnovu avansne fakture.
2. Na osnovu izvršenih radova izvođač je podnio prvu privremenu situaciju u iznosu od 300.000 € s obračunatim PDV 19% u iznosu od 57.000 €.
3. Isplata obaveze prema dobavljačima za podnijetu prvu privremenu situaciju izvršena je po odbitku datog avansa sa tekućeg računa.
4. Izvođač je podnio okončanu definitivnu situaciju u ukupnom iznosu od 500.000 €, s obračunatim PDV u iznosu od 38.000 €.⁵⁴
5. Isplata okončane situacije je 100.000 € s tekućeg računa, a ostatak iz dugoročnog kredita.
6. Novoizgrađeno skladište i hladnjača su stavljeni u upotrebu.

Sprovesti knjiženja u vezi s njihovom izgradnjom i aktiviranjem.

RJEŠENJE

Knjiženje u *dnevniku*:

R. br.	Naziv konta	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1a)	Avansi za nekretnine – građ. objekte Tekući račun – uplata avansa izvođaču radova –	250.000	250.000
1b)	Ulazni PDV Dati avansi – avansna faktura –	39.900	39.900
2a)	Ulazni PDV Dati avansi – za storno PDV-a u avansima –	39.900 ⁵⁵	39.900
2b)	Građevinski objekti u pripremi PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – za primljenu i privremenu situac. –	300.000 57.000	357.000
3a)	Dobavljači u zemlji Avansi za nekretnine – građ. obj. Tekući račun – isplata prve privrem. situac. –	357.000	250.000 107.000
4)	Građevinski objekti u pripremi PDV u primljenim fakturama Dobavljači u zemlji – za primljenu konačnu situaciju –	200.000 38.000	238.000
5)	Dobavljači u zemlji Tekući račun Dugoročni finansijski krediti – isplata okončane građ. Situacije –	238.000	100.000 138.000
6)	Građevinski objekti u upotrebi Građevinski objekti u pripremi – za aktiviranje građevin. objekta –	500.000	500.000

⁵⁴ $((500.000 - 300.000)) * 0,19 = 38.000 \text{ €}$

⁵⁵ Napomena: Ovaj sistem knjiženja i storniranja Ulaznog PDV je jednostavniji za upotrebu od modela preko vremenskih razgraničenja, ali ima nedostatak jer ne obezbjeđuje računovodstvenu evidenciju o ukupno plaćenim avansnim sredstvima. Istovremeno na kraju poslovne godine, prilikom usaglašavanja međusobnih odnosa preko IOS-a (Izvod otvorenih stavki) s primaocem avansa teže se obezbjeđuju adekvatni podaci. Napomena za promjene 1 i 2: Po novom kontnom okviru knjiženje PDV u datim avansima se sprovodi preko PVR, kojim se razgraničava momenat iskazivanja Ulaznog PDV usadržanog u avansima i dobijanja fakture za privremenu situaciju.

7.1.1.3. Prijem osnovnih sredstava

Dobijanje osnovnog sredstva na poklon od drugog preduzeća (u materijalnom ili nematerijalnom obliku), bez ikakve protivnake, ili pak uz obavezu preuzimanja neotplaćenog kredita za predmetnu stalnu imovinu, predstavlja jedan od oblika pribavljanja osnovnih sredstava. Ugovor se javlja kao prateći dokument između ugovorno zainteresovanih lica, pri čemu ugovorna strana koja poklanja osnovno sredstvo mora primaocu poklona dati i svu prateću dokumentaciju.

Knjigovodstveno obuhvatanje se vrši:

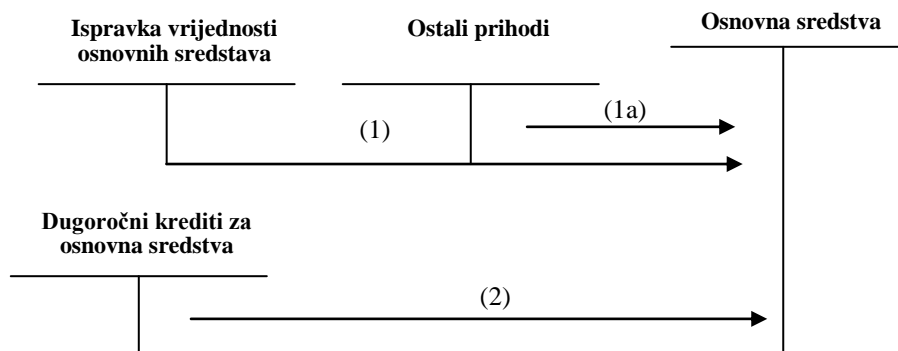
- (1) zaduživanjem odgovarajućeg računa na kojem se vodi evidencija o pojedinim oblicima nekretnina, postrojenja i opreme za nabavnu vrijednost po kojoj se sredstvo vodilo u knjigovodstvu davaoca poklona, uvećanu za troškove prenosa kao i njegovog aktiviranja, uz odobravanje računa Ispravka vrijednosti (po osnovu amortizacije),

(1a) za iznos razlike između NV i OV, tj. za sadašnju vrijednost odobrava račun Ostali nepomenuti prihodi;

U slučaju da se preuzima obaveza otplate preostalog dijela dugoročnog kredita, *knjigovodstveno obuhvatanje*, to bi se prvi knjigovodstveni stav evidentirao kao pod (1) u prethodnom slučaju, dok bi se preuzimanje dijela neotplaćenog dugoročnog kredita vršilo:

- (2) odobravanjem računa – Dugoročni kredit za osnovna sredstva za dio neotplaćenog dugoročnog kredita i zaduživanjem računa – Osnovno sredstvo.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda:



7.1.2. Otudivanje osnovnih sredstava

Otuđivanje stalne imovine predstavlja izlazni (output) tok u kretanju stalne imovine, a analogno otuđivanju, kao uobičajeni oblici smanjenja stalne imovine javljaju se:

- a) *rashodovanje*,
- b) *prodaja, i*
- c) *ustupanje stalne imovine bez protivnake*.

7.1.2.1. Rashodovanje osnovnih sredstava

Rashodovanje osnovnih sredstava⁵⁶ ima za posljedicu isknjižavanje iz evidencije stalne imovine, odnosno smanjenje stalne imovine. Odluka o rashodovanju se donosi od strane organa upravljanja preduzeća, a na osnovu uvida i dokaza u fizičku dotrajalost i tehničku zastarjelost sredstva. Naime, prema MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema, stoji „knjigovodstvenu vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme treba isknjižiti:

- a. kod otuđenja, ili
- b. kada se od njihovog korišćenja ili otuđenja ne očekuju buduće ekonomske koristi.⁵⁷

Problem rashodovanja stalne imovine je dosta kompleksan, iz razloga što se mogu, zavisno od stepena otpisa, javiti sljedeće situacije:

- a) rashodovanje osnovnog sredstva koje je u cjelosti otpisano;
- b) rashodovanje osnovnog sredstva koje nije u cjelosti otpisano;
- c) rashodovanje osnovnog sredstva stvara određene troškove.

Ističemo da trenutkom donošenja Odluke o rashodovanju osnovnih sredstava (u tom trenutku sredstvo se još nalazi u posjedu istog preduzeća, odnosno nijesu otuđena), ne prestaje poreska obaveza obračuna PDV-a. Međutim, s aspekta obračuna PDV, ipak se mora voditi računa o sljedećem:

- otpis osnovnih sredstva po osnovu njegove potpune amortizacije, kao i njegovo potpuno uništenje nije predmet oporezivanja PDV;
- sredstva koja nijesu u potpunosti amortizovana, kao i sredstva koja su amortizovana, moгу podleći nastanku obaveze obračuna PDV-a kao što su:
 - o prodaja otpisanih-rashodovanih osnovnih sredstava podliježe oporezivanju PDV. Poreska osnovica je jednaka iznosu naknade koju obveznik prima ili treba da primi;
 - o davanje bez naknade otpisanih (rashodovanih) osnovnih sredstva je predmet oporezivanja, ukoliko je obveznik PDV-a pri njihovoj nabavci ostvario pravo na odbitak ulaznog PDV-a;
 - o uništavanje otpisanih (rashodovanih) sredstava koja nijesu u potpunosti amortizovana podliježe oporezivanju, ukoliko je poreski obveznik PDV-a pri nabavci ostvario pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Poreska osnovica je u tom slučaju neotpisana vrijednost sredstva u stanju prije uništenja, odnosno procijenjena vrijednost tog ili takvog sredstva.⁵⁸

7.1.2.1.1. Rashodovanje osnovnog sredstva koje je u cjelosti otpisano

Ukoliko se vrši rashodovanje osnovnog sredstva koje je u cjelosti otpisano, pri čemu po osnovu navedenog ne ostaju npr. korisni otpaci koji se mogu prodati (LO)⁵⁹, to ima za posljedicu nepromjenljivost vrijednosti imovine preduzeća. Na taj način se vrši brisanje rashodovanog osnovnog sredstva iz evidencije osnovnih sredstva.

Shodno navedenom, *knjigovodstveno evidentiranje* se vrši na sljedeći način:

⁵⁶ Rashodovanje u ovom slučaju znači likvidacija, eliminisanje odnosno, izbacivanje iz upotrebe osnovno sredstvo.

⁵⁷ Međunarodni Standardi Finansijskog Izvještavanja (IFRS), prva knjiga, Savez RR Srbije, 2004, str. 837.

⁵⁸ Preuzeto od: Časopis „Računovodstvo i revizija“, Institut sertifikovanih računovođa, 1-2/2011, str. 21-22.

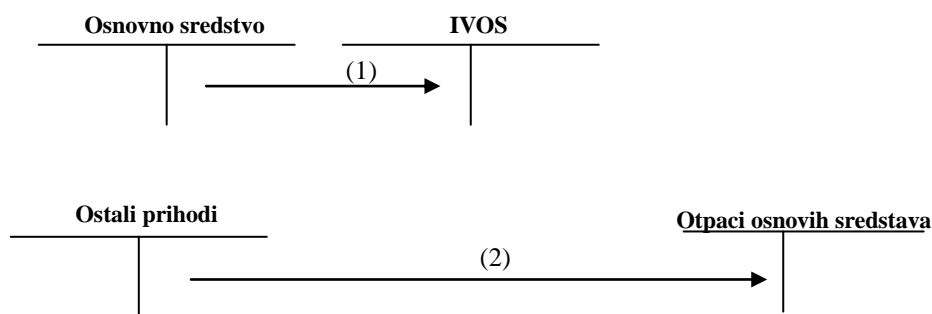
⁵⁹ Materijal od koga je izgrađeno rashodovano osnovno sredstvo.

- (1) za iznos osnovnog sredstva koje je u cjelosti rashodovano tereti se račun – Ispravka vrijednosti odnosno sredstva uz istovremeno odobravanje računa – Osnovno sredstvo.

U slučaju da se prilikom navedene situacije javi LO, prvi postupak knjigovodstvenog obuhvatanja bi se vršio kao pod (1), dok bi se drugi obuhvatao:

- (2) zaduživanjem računa-Otpaci osnovnog sredstva i odobravanjem računa-Ostali prihodi.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda:



7.1.2.1.2. Rashodovanje osnovnog sredstva koje nije u cjelini otpisano

Rashodovanje osnovnog sredstva može da se vrši i prije isteka njegovog korisnog vijeka trajanja. Najčešće se kao razlozi navode: pojava tehnički savršenijih sredstva, precijenjeni vijek trajanja ili pak oštećenja koja su nastala pod dejstvom više sile i sl. Stoga, u cilju eliminisanja neracionalnosti u dijelu postojanja troškova skladištenja i sl., uprava preduzeća na predlog komisije za rashodovanje (dokument: Odluka o rashodovanju) može donijeti odluku o likvidaciji, tj. brisanju iz evidencije stalnog sredstva. Pošto sredstvo još uvijek nije u cjelosti otpisano, to postoji neotpisana (knjigovodstvena) sadašnja vrijednost koja zapravo za preduzeće predstavlja gubitak (iz razloga što ta vrijednost stvarno ne postoji, osim na papiru).

S knjigovodstvenog aspekta u pogledu navedenog je moguće izdvojiti dvije situacije:

- a) da se ne javi rezidualna vrijednost (LO);
- b) da se javi rezidualna vrijednost (LO).

Rashodovanje osnovnog sredstva prije isteka korisnog vijeka trajanja bez pojave LO

Postupak knjigovodstvenog evidentiranja bi se vršio na sljedeći način:

- (1) za visinu NV bi se odobrio račun-Stalna imovina, a za visinu otpisane vrijednosti rn-IVOS. Za visinu razlike između NV i OV, uvećan za obračunati PDV bi se zadužio rn-Ostali rashodi, i odobrio rn-Izlazni PDV za obračunatu vrijednost (određeni % na SV).

PRIMJER

Uprava preduzeća „Q“ donijela je odluku, da po predlogu Komisije za rashodovanje, rashoduje fotokopir mašinu, čija je nabavna vrijednost 5.000 € i otpisana vrijednosti 4.000 €, PDV se obračunava po stopi od 19%.

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

Odluka o rashodovanju

$NV = 5.000 \text{ €}$

$OV = 4.000 \text{ €}$

$SV = 1.000 \text{ €}$

$PDV = 19\% * 1.000 \text{ €} = 119 \text{ €}^{60}$

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Ispravka vrijednosti OS	4.000	
	Ostali rashodi	1.119	
	Osnovno sredstvo		5.000
	Izlazni PDV		119
	- Po odluci za rashodovanje -		

Rashodovanje onovnog sredstva prije isteka korisnog vijeka trajanja pri čemu se javlja LO

Ukoliko se pri rashodovanju stalne imovine prije isteka korisnog vijeka trajanja javi LO, s knjigovodstvenog aspekta je veoma značajno sagledati sljedeće situacije:

- $LO = SV$;
- $LO > SV$ ili pak
- $LO < SV$.

Zapravo, pojava LO je pozitivno s aspekta preduzeća, budući da je u mogućnosti, u zavisnosti od naprijed istaknutih situacija, da pokrije djelimično ili u cjelini gubitak koji nastaje usljed otpisa sredstva prije isteka njegovog korisnog vijeka trajanja.

U prvom slučaju, kad je vrijednost likvidacionog ostatka jednaka sadašnjoj vrijednosti osnovnog sredstva ($LO = SV$), postupak *knjigovodstvenog obuhvatanja* se vrši:

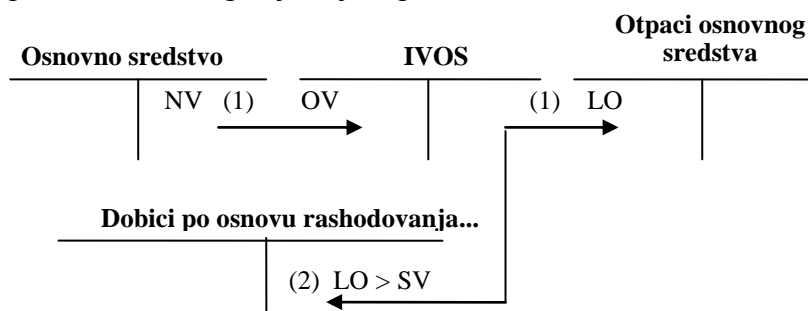
- (1) NV osnovnog sredstva bi se knjižila u korist računa – Osnovno sredstvo, dok bi se na teret računa – IVOS evidentirala otpisana (amortizovana) vrijednost osnovnog sredstva. Za vrijednost utvrđenog likvidacionog ostatka rashodovanog osnovnog sredstva zaduživao bi račun – Otpaci osnovnog sredstva.

U slučaju da je neotpisana, sadašnja vrijednost manja od rezidualne vrijednosti ($LO > SV$), to bi postupak *knjigovodstvenog evidentiranja* bio u potpunosti identičan s prethodno opisanim postupkom s tim:

⁶⁰ Ako se polovna oprema koristi do 5 godina, pa se unutar tog perioda izmjene okolnosti zbog kojih je prilikom nabavke knjižen ulazni PDV, onda se po članu 39. Zakona o PDV-u mora izvršiti ispravka ulaznog PDV-a. Za građevinske objekte se uzima u obzir period do 10 godina. Ispravka ulaznog PDV se vrši otvaranjem izlaznog PDV.

- (2) što bi se utvrdila razlika između veće vrijednosti LO i niže SV evidentirala na potražnoj strani računa – Dobici po osnovu rashodovanja i prodaje stalne imovine.

Grafički prikaz navedenog knjiženja izgleda:



Ukoliko imamo obrnutu situaciju, odnosno ukoliko je vrijednost likvidacionog ostatka rashodovanog osnovnog sredstva niža od sadašnje vrijednosti ($LO < SV$), slično prethodno navedenom, postupak knjigovodstvenog evidentiranja bio bi u potpunosti identičan s prvobitno opisanim postupkom (pod (1)) s tim što bi se razlika:

- (3) između veće neotpisane i niže vrijednosti LO rashodovanog osnovnog sredstva, uvećena za obračunati PDV na tu vrijednost, evidentirala na teret računa – Gubici po osnovu rashodovanja i prodaje stalne imovine, uz istovremeno odobrenje rn-Izlazni PDV.

PRIMJER

- 1) Na osnovu zapisnika Komisije i odluke Uprava preduzeća „Q”, rashoduje se fotokopir mašinu, čija je nabavna vrijednost 5.000 € i otpisana vrijednosti 4.000. Sredstvo koje se rashoduje ima LO u iznosu od 500 €. Izvršiti potrebna knjiženja.

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

Odluka o rashodovanju

$NV = 5.000 \text{ €}$

$OV = 4.000 \text{ €}$

$SV = 1.000 \text{ €}$

$LO = 500 \text{ €}$

(neto) Gubitak od rashodovanja = $SV - LO = 500 \text{ €}$

(bruto) Gubitak od rashodovanja = $(SV - LO) + PDV = 595 \text{ €}$

$PDV = 19\% * 500 = 95 \text{ €}^{61}$

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potraž.
1)	Ispravka vrijednosti OS	4.000	
	Gubitak od rashodovanja	595	
	Roba (otpaci...)	500	
	Osnovno sredstvo		5.000
	Izlazni PDV		95
	- Po odluci za rashodovanje -		

⁶¹ Likvidacioni ostatak (LO) je tržišna vrijednost naše SV osnovnog sredstva, odnosno predstavlja naknadu koja bi se mogla dobiti prodajom na tržištu. Član 20, stav 7, Zakona o PDV: Ako je iz neposlovnih razloga naknada niža od tržišne vrijednosti ili ako nema naknade, poreska osnovica je tržišna vrijednost proizvoda, odnosno usluge u momentu i mjestu izvršenog prometa. Napomena: PDV na LO se obračunava ako se izvrši promet (prodaja).

7.1.2.2. Prodaja osnovnih sredstava

Slično kao i kod rashodovanja osnovnih sredstava i njihova prodaja se vrši na osnovu odluke organa upravljanja preduzeća, a s ciljem smanjenja mogućnosti nastanka troškova osnovnih sredstava u budućem periodu (održavanja i osiguranja, amortizacije, i sl.). Zbog svoje velike vrijednosti, uobičajeno je da se prodaja osnovnih sredstava preduzeća vrši na jedan od navedenih načina:

- i. javno nadmetanje ili licitacija;
- ii. prikupljanje pismenih ponuda (tender);
- iii. direktna pogodba.⁶²

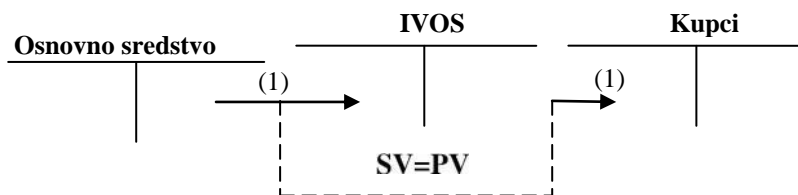
Bez obzira na način na koji je organizovana prodaja osnovnih sredstava, to se mogu javiti sljedeće situacije prodaje osnovnih sredstava s postizanjem prodajnih cijena koje su:

- a) jednake sadašnjoj, neotpisanoj vrijednosti stalne imovine ($PV = SV$);
- b) niže od sadašnje, neotpisane vrijednosti stalne imovine ($PV < SV$);
- c) više od sadašnje, neotpisane vrijednosti stalne imovine ($PV > SV$).

U slučaju pod **a**) mijenja se samo struktura imovine – aktive preduzeća ali ne dolazi do smanjenja njene vrijednosti. Stoga se *knjigovodstveno obuhvatanje* vrši na taj način što se za:

- (1) za visinu nabavne vrijednosti odobrava račun – Osnovno sredstvo, zadužuje račun – IVOS za visinu otpisane vrijednosti, dok se za iznos prodajne vrijednosti zadužuje račun – Kupci.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda:



PRIMJER

1) Preduzeće „Univerzal“ prodalo je mašinu za 9.000 €. Nabavna vrijednost mašine je 15.000 €, dok je otpisana vrijednost 6.000 €. PDV po izlaznoj fakturi je obračunat po stopi od 19%.

RJEŠENJE

Knjiženje u *dnevniku*:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Kupci	10.710	
	Ispravka vrijednosti osnovnih sredstava	6.000	
	Osnovna sredstva		15.000
	PDV u izdatim fakturama		1.710
	– za prodaju osnovnih sredstava –		

Kad je u pitanju situacija pod **b**) gdje dolazi do smanjenja imovine preduzeća, nastaju gubici od prodaje osnovnog sredstva u visini razlike između više sadašnje, neotpisane vrijednosti i ostvarene niže prodajne vrijednosti.

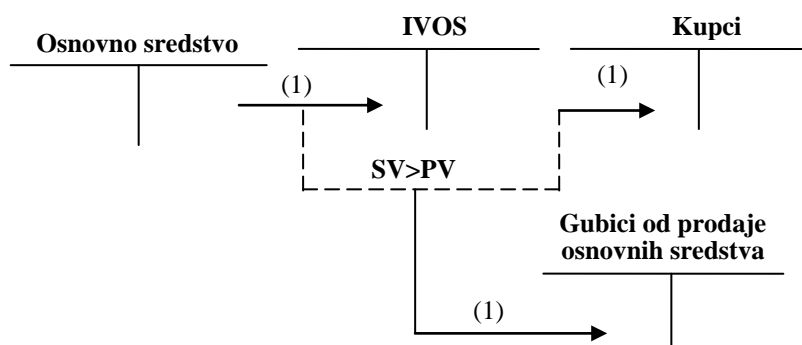
Knjigovodstveno obuhvatanje vrši se na taj način što se:

- (1) za visinu nabavne vrijednosti odobrava račun – Osnovno sredstvo, zadužuje račun – IVOS za visinu otpisane vrijednosti, dok se za iznos

⁶² Škarić-Jovanović, K., Radovanović, R., opus. cit., str. 232.

prodajne vrijednosti zadužuje račun – Kupci. Razlika između SV i PV, koja čini kategoriju ostalih rashoda preduzeća evidentira se na dugovnoj strani računa, Gubici od prodaje osnovnog sredstva.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda:



Gubici od prodaje osnovnog sredstva, što se može prikazati posredstvom sljedećeg primjera:

PRIMJER

- 1) Preduzeće „Univerzal“ prodalo je mašinu za 5.000 €. Nabavna vrijednost mašine je 15.000 €, dok je otpisana vrijednost 6.000 €. PDV po izlaznoj fakturi je obračunat po stopi od 19%.

RJEŠENJE

Pojašnjenje:

Odluka o prodaji

$NV = 15.000 \text{ €}$

$OV = 6.000 \text{ €}$

$SV = 9.000 \text{ €}$

$PV = 5.000 \text{ €}; PDV = 19\% * 5.000 = 950 \text{ €}$

Potraživanja od kupaca = 5.950 €

(neto) Gubitak od prodaje = $SV - PV = 4.000 \text{ €}$

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	Iznos	
		Duguje	Potražuje
1)	Kupci	5.950	
	Ispravka vrijednosti osnovnih sredstava	6.000	
	Gubici od prodaje osnovnog sredstva	4.000	
	Osnovna sredstva		15.000
	PDV u izdatim fakturama – za prodaju osnovnih sredstava –		950 ⁶³

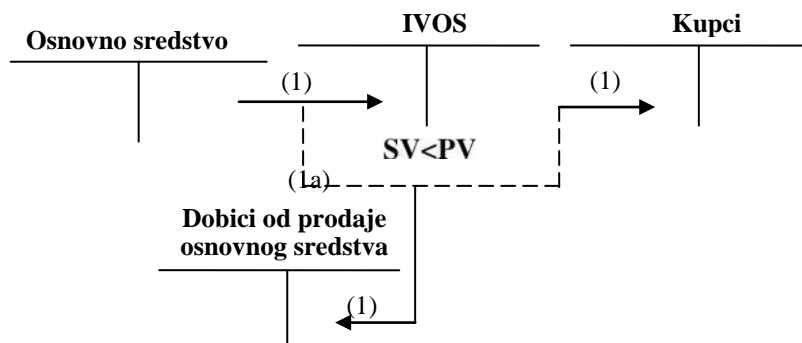
Na kraju, situacija pod c) podrazumijeva povećanje vrijednosti imovine preduzeća, za visinu razlike između ostvarene veće prodajne vrijednosti i niže sadašnje, tj. neotpisane vrijednosti.

Knjigovodstveno obuhvatanje vrši na taj način što se:

⁶³ Ako se polovna oprema koristi do 5 godina, pa se unutar tog perioda izmjene okolnosti zbog kojih je prilikom nabavke knjižen Ulazni PDV, onda se po članu 39. Zakona o PDV-u mora izvršiti ispravka ulaznog PDV-a. Za građevinske objekte se uzima u obzir period do 10 godina. Ispravka ulaznog PDV se vrši otvaranjem izlaznog PDV.

- (1) za visinu nabavne vrijednosti odobrava račun – Osnovno sredstvo, zadužuje račun – IVOS za visinu otpisane vrijednosti, dok se za iznos prodajne vrijednosti zadužuje račun – Kupci. Ostvarena razlika knjiži se u korist prihoda, na potražnoj strani računa – Dobici od prodaje osnovnog sredstava.

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda⁶⁴:



Napomena: Prodaja građevinskih objekata s knjigovodstvenog aspekta je specifična, upravo iz razloga što podliježe nešto drugačijem zakonskom tretmanu. U nastavku se daje primjer i kratko pojašnjenje:

PRIMJER

a) Izvršena je prodaja⁶⁵ poslovnog prostora samoposluge u iznosu od 200.000 €. Nabavna vrijednost ovog objekta iznosi 450.000 €, a ispravka vrijednosti iznosi 300.000

RJEŠENJE

Knjiženje u dnevniku:

R. br.	Naziv konta i opis	IZNOS	
		Duguje	Potražuje
1a)	Kupci u zemlji za nekretnine	200.000	
	Ispravka vrijednosti građev. objek.	300.000	
	Građevinski objekti u upotr.		450.000
	Dobici od prodaje nekretnina		50.000
	– za prodat dio poslovnog prostora –		

7.1.2.3. Ustupanje osnovnih sredstava bez protivnakanade

Ustupanje stalne imovine bez protivnakanade (besplatno ustupanje stalne imovine) ima za posljedicu smanjenje kapitala preduzeća – davaoca poklona.

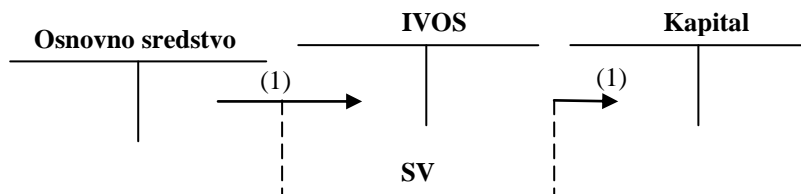
Knjigovodstveno obuhvatanje vrši na taj način što se:

- (1) za visinu nabavne vrijednosti odobrava račun – Osnovno sredstvo, zadužuje račun – IVOS za visinu otpisane vrijednosti, dok se na iznos sadašnje, neotpisane vrijednosti zadužuje račun – Kapital (Akcijski kapital).

Grafički prikaz navedenog knjigovodstvenog obuhvatanja izgleda:

⁶⁴ **Napomena:** U slučaju prodaje nekog materijalnog oblika stalne imovine u inostranstvu PDV se ino kupcu ne obračunava, osim PDV-a koji se obračunava na vrijednost carine (koja predstavlja ZTN).

⁶⁵ Ako se vrši prodaja putem licitacije tada se obračunava PDV na ostvarenu proviziju od licitacije po članu 49 Zakona.



7.1.3. Ostala pitanja vezana za promjene na stalnoj imovini

Sve navedene promjene na stalnoj imovini mogu biti imanentne svakom preduzeću, ali sa različitom frekvencijom, mada postoje poslovne promjene na stalnoj imovini koje se pojavljuju u tačno određenim vremenskim momentima i intervalima.

Radi se o:

- *amortizaciji, kao trošku stalne imovine i*
- *revalorizaciji stalne imovine.*

* *Amortizacija stalne imovine* se može posmatrati s više različitih aspekata. U tehničkom smislu ona predstavlja proces rabaćenja, fizičkog trošenja stalne imovine. U čisto ekonomskom smislu ona predstavlja proces transformacije stalne imovine u novčana sredstva, kao pojavni oblik obrtnih sredstava. U finansijskom pogledu amortizacija predstavlja sopstveni finansijski-novčani izvor za investicije.

U računovodstvenom smislu, što je za predmet ovog razmatranja najvažnije, amortizacija predstavlja trošak stalne imovine, kao proces gubljenja vrijednosti stalne imovine usljed njenog trošenja, s jedne strane, i prenošenja ekvivalenta tog obezvrijeđivanja na novostvorene učinke (proizvode i usluge), čijom prodajom se novčano nadoknađuje utrošena vrijednost stalne imovine. Trošenje stalne imovine i njeno knjigovodstveno iskazivanje putem konta amortizacije kao troška, ima za posljedicu indirektno – posredstvom ispravke vrijednosti stalne imovine – smanjenje nabavne vrijednosti stalne imovine.

* *Revalorizacija stalne imovine* predstavlja postupak ponovnog određivanja nove (revalorizovane) nabavne, otpisane i sadašnje vrijednosti stalne imovine, usljed promjene vrijednosti novca, izazvanog smanjenjem njegove kupovne snage, odnosno stalnim prisustvom inflacije – stalnim porastom cijena na tržištu stalne imovine. Ukoliko je inflacija jačeg intenziteta, utoliko je i odstupanje između knjigovodstvenih i tržišnih (fer) vrijednosti stalne imovine veće, pa je neophodno u cilju njihovog usklađivanja sprovođenje postupka revalorizacije. Dakle, revalorizaciju stalne imovine možemo shvatiti kao proces korigovanja knjigovodstvene vrijednosti stalne imovine i njenog usklađivanja s kretanjima tržišnih cijena i vrijednosti stalne imovine.

Postupak revalorizacije sprovodi se primjenom odgovarajućih revalorizacionih koeficijenata koji u osnovi predstavljaju indeks (stopu) rasta cijena. U našim aktuelnim računovodstvenim propisima, kao koeficijent revalorizacije uzima se stopa rasta cijena na malo, kojom se revalorizuje i nabavna i otpisana vrijednost stalne imovine, i to periodičnim obračunom i završnim računom.

PITANJA ZA PROVJERU

1. Šta se podrazumijeva pod pojmom stalna imovina?
2. Koje su karakteristike stalne imovine?
3. Kako se dijeli stalna imovina s aspekta funkcije, odnosno prema predmetnoj strukturi?
4. Kako se dijeli stalna imovine s aspekta pojavnih oblika?
5. Navedite u kojoj knjigovodstvenoj dokumentaciji moraju biti sadržane poslovne promjene na stalnoj imovini.
6. Šta predstavlja osnovni cilj knjigovodstvenog obuhvatanja promjena na stalnoj imovini?
7. Pojasnite pojam nabavne vrijednosti stalne imovine. Kako se obračunava nabavna vrijednost stalne imovine?
8. Što predstavlja rezidualnu vrijednost stalne imovine?
9. Kako se utvrđuje otpisana, a kako sadašnja vrijednost stalnog sredstva?
10. Pojasnite pojam tržišne, odnosno revalorizovane vrijednosti stalne imovine.
11. Kako se mogu svrstati sve poslovne promjene na stalnoj imovini?
12. Na koji način se vrši knjigovodstveno obuhvatanje kupovine stalne imovine?
13. Na koji način se vrši knjigovodstveno obuhvatanje prijema stalne imovine bez protivnaka?
14. Pojasnite pojam avansa, posebno sa knjigovodstvenog aspekta?
15. U slučaju prodaje polovne mašine koja se odmah može koristiti, pojasnite po kojoj vrijednosti će se evidentirati ta mašina u knjigovodstvu novog kupca. Zašto?
16. Pojasnite pojam obračunske situacije.
17. Pojasnite posljedicu rashodovanja stalne imovine.
18. Šta se podrazumijeva pod pojmom amortizacije s tehničkog, a što s finansijskog aspekta?
19. Definišite pojam amortizacije s računovodstvenog aspekta.
20. Definišite pojam revalorizacije?