

PREDAVANJE VI - РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ СТАЛНЕ ИМОВИНЕ

I део

- Појам и класификација
- Документација и пословне књиге
- Повећање сталне имовине
- Смањење сталне имовине
- Дугорочни финансијски пласмани и потраживања

1) ПОЈАМ И КЛАСИФИКАЦИЈА

Стална имовина се евидентира у оквиру **класе 0**, која је према званичном контном плану рашчлањена на 6 група (00 до 05).

Класа 0: НЕУПЛАЋЕНИ УПИСАНИ КАПИТАЛ И СТАЛНА ИМОВИНА

Групе:

- 00 - Уписани а неуплаћени капитал**
- 01 – Нематеријална улагања**
- 02 – Некретнине, постројења и опрема (основна средства)**
- 03 – Биолошка средства (основна средства)**
- 04 – Дугорочни финансијски пласмани**
- 05 – Дугорочна потраживања**

О основним карактеристикама сталне имовине и критеријумима за разврставање на сталну и обртну имовину предузећа детаљније смо говорили у делу: „Средства и извори – билансно приказивање“ (лекција 04). Овде ћемо укратко поновити најважније карактеристике сталних средства:

- Трају, по правилу, дуже од једне године;
- Преносе вредност на нове производе у више производних циклуса;
- Имају вредност изнад прописане вредности (односно вредности утврђене интерним актом којим се уређује рачуноводство предузећа);
- Постоје изузеци од претходних правила. Нека средства увек спадају у сталну имовину (нпр. канцеларијски инвентар, уметничка дела итд.), а нека у обртну (нпр. лабораторијска опрема, погонски инвентар итд.), без обзира на век употребе и вредност.

Детаљна класификација сталне имовине дата је практично у Аналитичком контном плану, где су наведене, не само **групе** и **синтетичка** конта (што је прописано и не може се мењати), већ је извршено рашчлањавање на **аналитичка** конта (позиције). То је уобичајено рашчлањавање на аналитику, које ћемо ми користити увек (код свих класа) када можемо, тј. када специфичности пољопривреде не захтевају нешто другачија аналитичка конта.

Већина позиција (конта, односно врста) сталне имовине углавном је већ објашњена (лекција 04), а у наставку дајемо кратка објашњења/напомене за оне врсте које се ређе појављују и студентима су вероватно мање познате.

00 - УПИСАНИ А НЕУПЛАЋЕНИ КАПИТАЛ

Ово је врло специфична позиција имовине, односно активе, која је углавном карактеристична за предузећа у оснивању. Законом о привредним друштвима је предвиђена могућност да оснивачи један део свог оснивачког улога унесу накнадно (после оснивања привредног субјекта) у одређеном временском року, што се прецизно дефинише уговором о оснивању. У зависности од тога да ли се ради о акционарском друштву или друштву са ограниченом одговорношћу, појављује се у виду 000-Уписане а неуплаћене **акције** или 001-Уписани а неуплаћени **удели и улози**. Као равнотежа овој имовини у активи, у пасиви се такође појављује позиција под истим називом, и са истим износом, али у оквиру класе 3, тј. сопственог капитала **31 – Уписани а неуплаћени капитал**.

Када оснивач изврши уплату заосталог улога, ова позиција се смањује а повећава се текући рачун, а такође се мења и структура капитала у оквиру класе 3, група 3.

Пример:

Оснивач друштва „АБЦ“ д.о.о. уплатио је заостали део оснивачког улога у износу од 105.000 динара.

Књижење кроз дневник:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Текући рачун	241	105.000	
	Уписани а неуплаћени удели и улози	001		105.000
	<i>Уплата другог дела уписаног улога</i>			
1а)	Уписани а неуплаћени удели и улози	311	105.000	
	Удели друштава са огран. одговорн.	301		105.000
	<i>Пренос неуплаћ. удела на основни капитал</i>			

01 – НЕМАТЕРИЈАЛНА УЛАГАЊА

Према Међународном рачуноводственом стандарду (МРС) 38, нематеријална имовина је немонетарно средство без физичке суштине (садржаја), а које служи у пословне сврхе, односно омогућује економске користи привредном субјекту. Пошто је овде реч о сталној нематеријалној имовини, то значи да је њен век трајања (употребе, давања ефеката) дужи од годину дана.

У методолошком погледу нема битније разлике у рачуноводственом обухватању нематеријалних улагања и основних средстава. Стога се нећемо посебно бавити књижењима везаним за нематеријална улагања, а понеки карактеристичан пример биће приказан у оквиру основних средстава.

Нематеријална улагања представљају доста хетерогену групу сталне имовине, што се детаљно може видети у контном пану.

- 010 Улагања у развој
- 011 Концесије, патенти, лиценце, робне и услужне марке
- 012 Софтвер и остала права
- 013 Goodwil (гудвил)
- 014 Остала нематеријална имовина
- 015 Нематеријална имовина у припреми
- 016 Аванси за нематеријалну имовину
- 019 Исправка вредности нематеријалне имовине

У наставку дајемо кратак опис значајнијих врста, односно оних који су мање познате студентима:

Улагања у развој: чине издаци за пројектовање, израду, тестирање, стварање нових материја, производа, модела, техничких решења, технолошких поступака; затим на пример у развој нових сорти и пасмина у пољопривреди, или у развој/освајање тржишта, и сл. Пошто је реч о сталној имовини, ова улагања морају бити дугорочног карактера, односно њихов ефекат треба да је дужи од једне године.

Концесије: (лат. *concessio* - допуштање, уступак, повластица) представљају улагања у нематеријална права, исто као и патенти и лиценце. То је у ствари право коришћења неког јавног добра које је привредном субјекту додељено од стране државе, наравно уз концесиону накнаду. Ради се, дакле, о купљеном праву коришћења неког природног богатства у општем интересу. Предмет концесије је најчешће коришћење чврстих и течних минерала, гаса, водених богатстава, саобраћаја, веза, комуналних служби и сл.

Патент: подразумева искључиво право коришћења неког новог решења, односно проналаска. Патент се стиче куповином од других проналазача или улагањем у сопствено проналазаштво. Може бити у облику производа (уређај, супстанца, биолошки материјал итд.), поступак, примена производа или поступка.

Лиценца: представља право коришћења (дозволу) туђег заштићеног патента, жига, узорка, модела и сличне нематеријалне имовине. Патент се стиче, тј. купује под врло прецизним условима дефинисаним уговором, а подразумева се наравно и плаћање одређене накнаде за то право. Лиценцу истовремено може имати више лица.

Слични су и софтвер као и остала права из ове групе нематеријалних улагања (право на модел, жиг, заштитни знак, трговачко име итд.).

Наведени облици нематеријалне имовине могу бити врло значајни, односно најзначајнија (највреднија) имовина за одређене врсте компанија. То су углавном високотехнолошке, модне, рекламне и сл., док за пољопривредна предузећа овај облик имовине најчешће нема већег значаја, и ретко се појављује у њиховим билансима.

Goodwil (гудвил): Према МРС 38 представља разлику између тржишне вредности ентитета (тј. компаније) и његове нето имовине¹. Међутим, исказивање гудвила је увек условљено постојањем пословне трансакције, односно продајом предузећа или већинског пакета акција. Гудвил не може да се интерно генерише, процени и исказе у билансу. Тек када се изврши трансакција продаје, по цени већој од нето књиговодствене вредности, може се исказати гудвил у висини постигнуте разлике. Гудвил може бити и негативан, у случају продаје по цени нижој од нето имовине.

Нематеријална имовина у припреми, дати аванси и исправка вредности (015, 016, 019) важе исти принципи као код основних средстава, где су детаљније објашњени.

ОСНОВНА СРЕДСТВА:

Према најновијем званичном контном плану „**основна средства**“ су расподељена у две групе: 02–*Некретнине, постројења и опрема* и 03–*Биолошка средства*. То је наравно највреднији и најважнији облик сталне имовине у већини производних предузећа, каква су и пољопривредна. У наставку овог дела предавања бавимо се углавном групом 02, с обзиром да су 03- Биолошка средства обрађена као посебна наставна јединица.

Основна средства --- средства за рад ???

- нису идентични, мада се у највећем делу поклапају;
- средства за рад су истовремено и ужи и шири појам;
- **шири**: нека средства за рад због своје мале вредности или кратког рока употребе званично спадају у ситан инвентар (тј. у предмете рада), а не у основна средства;
- **ужи**: у основна средства званично спадају и аванси за основна средства, основна средства у припреми, што истовремено не представља и средства за рад.

2) ДОКУМЕНТАЦИЈА О ОСНОВНИМ СРЕДСТВИМА

У вези основних средстава се појављује доста бројна и различита документација. Део ових докумената је специфичан за основна средства, док се други део појављује у пословању и са другим облицима имовине.

Документи о набавци основних средстава:

- уговори о набавци основних средстава,
- рачуни, привремене и коначне ситуације за купљена и изграђена основна средства или делова тих средстава,
- документи о превозу основних средстава,
- комисијски записници или пријемнице о пријему основних средстава,

¹ Нето имовина (нето књиговодствена вредност) једнака је разлици између имовине (укупна актива) и обавеза привредног субјекта. Математички, она је једнака нето сопственом капиталу исказаном у пасиви биланса стања (тј. класа 3).

- обрачуни трошкова и фактуре око монтаже, транспорта, осигурања основних средстава,
- извештаји предузећа односно пословних партнера о бесплатном уступању основних средстава,
- записници (инвентар) о вишковима основних средстава.

Документи о ликвидацији основних средстава:

- одлука о продаји или бесплатном уступању основних средстава,
- уговор о продаји или бесплатном преносу основног средства,
- фактура о демонтажи основног средства,
- фактура за продато основно средство,
- записник (инвентар) о мањковима основних средстава.

3) ПОСЛОВНЕ КЊИГЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА:

На основу претходно наведених и других докумената, евиденција о основним средствима врши се у пословним књигама за систематску и хронолошку евиденцију (дневник). Систематска евиденција стања и кретања основних средстава врши се у:

- Главној књизи и
- Помоћним књигама.

Главна књига: садржи синтетичка конта основних средстава, евидентирају се само збирно и вредносно. Синтетичка конта се на рачунару практично изводе (сабирају) из аналитичких конта, с обзиром да се сва књижења практично изводе на аналитичким контима.

Истовремено са књижењем у систематској евиденцији, све промене се евидентирају, књиже и кроз дневник, и то хронолошки како су настале.

Помоћне књиге су:

- Аналитичке картице (картотека) – пословни субјекат мора за свако основно средство да води посебну аналитичку картицу, односно посебан аналитички конто. Обично се састоји из два дела: заглавља и табеларног дела (**шема 1**). Заглавље садржи опште податке о средству (назив, инвентарски број, стопу амортизације, датум набавке и сл.), а табеларни део књиговодствене податке односно промене које су настале на средству (књижење отписа, ревалоризације, поновна процена, продаја, ликвидација и сл.).
- Књига инвентара – представља посебну евиденцију о основним средствима, у коју се региструју (уводе) сва основна средства и то хронолошким редом како су набављена, од оснивања субјекта. Садржи све битне податке о сваком основном средству. Сваком средству се додељује тзв. инвентарски број који се утискује на

металну плочицу и причвршћује за средство приликом његовог активирања. Књигу инвентара не треба бркати са инвентаром (пописом) основних средстава који се врши на крају сваке године у склопу припрема за израду завршног рачуна предузећа.

Инвентарски број	02010	John Deere 5075E
Шифра ставке	001	Погонска машина - Трактор
Локација:	111	Возни парк
Добављач:	00441	KITE DOO
Одговорно лице:	0022	Петар Петровић
Датум активирања:	01.03.2018.	
Век употребе:	8 година	
Амортизациона стопа:	12,5%	

Датум књижења	Документ	Опис књижења	Основна вредност	Исправка вредности (амортизација)	Исправка вредности (обезвређ.)
01.03.2018.	УФ бр. 127/2018	Набавка	6.000.000		
31.12.2018.	Обрачун аморти.	Амортизација		562.500	
31.12.2019.	Обрачун аморти.	Амортизација		750.000	
31.12.2019.	РВ	Ревалоризација	95.000	24.000	
			6.095.000	1.336.500	
Садашња вредност:			4.758.500		

Шема 1. Аналитичка картица основног средства

У оквиру књиговодства основних средстава, преко аналитичких и синтетичких рачуна различитог нивоа сложености, треба обезбедити податке о:

1. **набавној** (бруто) вредности основних средстава (*основни konto*),
2. **ревалоризованој** набавној вредности, која се утврђује поновном проценом тј. ревалоризацијом, *о чему се у наставку више говори*,
3. **уtroшеној** (пренесеној – отписаној) вредности основних средстава (*корективни konto „исправка вредности“*),
4. **неотписаној** (нето) или садашњој вредности основних средстава (разлика између набавне и отписане вредности, за коју не постоји посебан konto) и
5. **ликвидационој** вредности основног средства (вредност која евентуално остане на крају века употребе).

Наведени подаци се обезбеђују преко обрачуна и књижења прибављања, отуђивања, амортизације и ревалоризације основних средстава. Свако основно средство има два konta, основни (0222) и корективни (0292). Корективни konto служи за књижење отписа (тј. смањења, исправке вредности) превасходно по основу амортизације (тј. трошења) основних средстава, али и по другим основама (технолошка застарелост, економска превазиђеност, оштећења услед непогода и сл.). Корективна konta „Исправка вредности“ предвиђена су и за све друге облике сталне и обртне имовине, а користе се по потреби. Ова konta се код основних средстава и нематеријалних улагања редовно појављују, због књижења амортизације, односно

отписа. Постоје и друге врсте корективних конта, на пример „Одступања од планских цена“, о чему ће у наставку бити више речи.

Д 0222 Грађевински објекти- Магацин П		Основни konto
1)	5.000.000	
Д 0292 Исправка вредности грађе. Објеката- Магацин П		Корективни konto
	200.000 (2	
	200.000 (3	
	200.000 (4	
	600.000	
С до	4.400.000 - Нето (пребијени) салдо	

Шема 2: Основни и корективни konto

У нашем промеру, набавна вредност **0222-Магацин** (аналитика у оквиру **022-Грађевински објекти**) износи 5.000.000 динара. Након обрачуна и књижења амортизације за три године по 200.000 дин ($5.000.000 \times 4\%$), отписана вредност (тј. исправка вредности) на крају треће године износи 600.000 дин. Пошто се ради о основном и корективном конту, садашња вредност магацина се добија као њихов нето (пребијени) салдо, тј. **4.400.000** дин.

4) ПРИБАВЉАЊЕ (ПОВЕЋАЊЕ) ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА:

Прибављање односно повећање стања основних средстава може се вршити на следеће начине:

- 1) изградња (подизање, узгој)² основних средстава,
- 2) куповина основних средстава,
- 3) утврђивање вишкова и пријем основних средстава без накнаде,
- 4) ревалоризација вредности основних средстава (посебно предавање 12) и
- 5) прираст основног стада (посебно предавање 13).

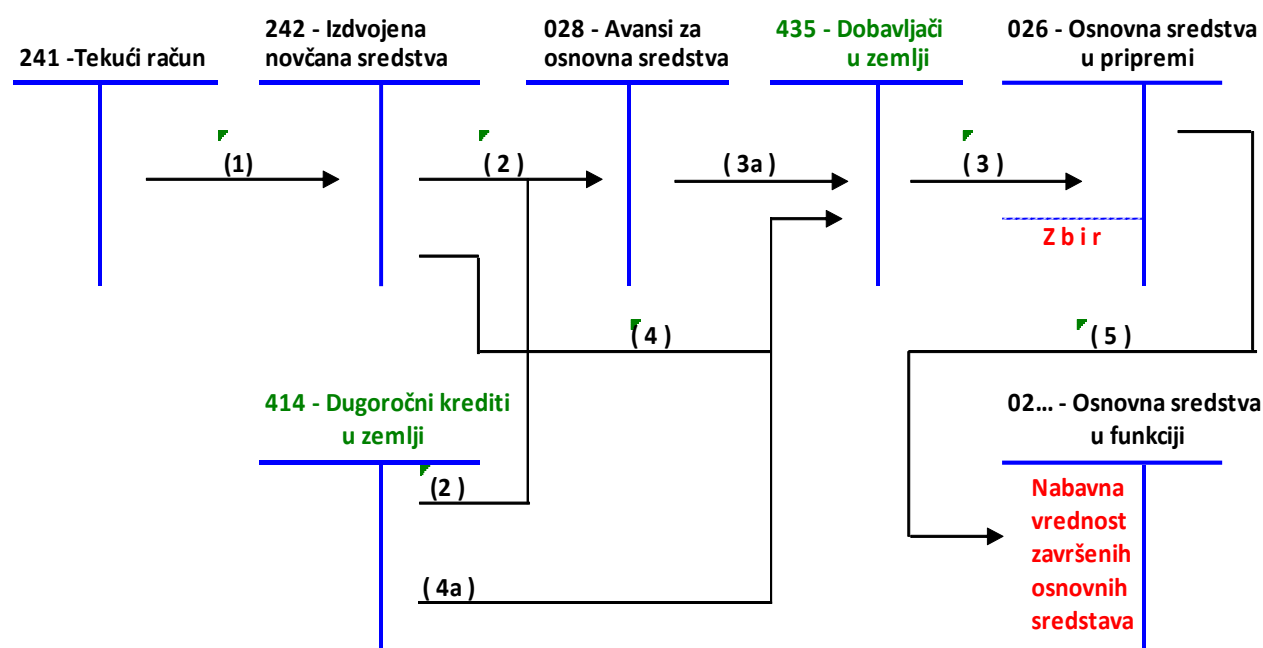
Претходно је неопходно погледати методе вредновања основних средстава у књиговодству (пред. 12: „Вредновање основних средстава- почетно вредновање“).

Грађевински објекти се најчешће прибављају и путем **изградње**, која може бити изведена:

- У сопственој режији – што је ређи случај, или
- Поверена извођачу радова (грађевинском предузећу).

² „Подизање“ се односи на вишегодишње засаде, а „узгој“ на основно стадо, што је обрађено у оквиру посебне наставне јединице 13-„Рачуноводствено обухватање биолошких средстава“.

У другом случају предузеће се појављује у улози инвеститора, који треба да обезбеди финансијска средства, надгледа радове и сл.. Пошто се по правилу ради о значајним износима, које предузеће тешко може обезбедити само из сопствених извора, а да при томе не угрози своју ликвидност, то се често узимају дугорочни кредити од банака. Предузећа често за потребе финансирања изградње издвајају део или сва новчана средства на посебан наменски рачун *242- Издвојена новчана средства и акредитиви*. Извођач радова, у роковима који су уговорени са инвеститором, подноси привремене ситуације (обрачуна) за до тада обављене радове. По завршетку изградње врши се комисијски пријем објекта, о чему се саставља одговарајући записник. Након тога се књиговодствено затвара *026-Грађевински објекти у припреми*, а сав износ учињених улагања у изградњу, пребацује на основни *022- Грађевински објекти*. Овај износ представља **почетну вредност** објекта, која је у овом случају једнака цени коштања.



Šema 3: Knjiženje izgradnje i nabavke sa montažom osnovnih sredstava

- (1) - Izdvajanje sopstvenih novčanih sredstava na poseban račun
- (2) - Isplaćeni avansi (iz sopstvenih sredstava i kredita)
- (3) - Ispostavljanje računa i privremenih situacija
- (3a) - Obračun datih avansa
- (4) i (4a) - Isplaćeni računi i situacije iz sopstvenih sredstava i/ili kredita
- (5) - Aktiviranje, tj. puštanje u upotrebu osnovnih sredstava

Пример – урађен на предавањима

Пољопривредно предузеће у улози инвеститора гради складиште помоћних производа. За потребе финансирања изградње предузеће је узело кредит у износу од 110.000 дин. Банка директно врши уплате по фактурама извођача, тј. не пребацује новац на рачун инвеститора, а остатак финансира из сопствених средстава.

- 1) Предузеће је на посебан наменски рачун за инвестиције издвојило 176.000 дин.
- 2) Извођачу радова је исплаћен аванс у износу од 90.000 дин

- 3) Од извођача радова је примљена прва привремена ситуација на износ од 180.000 дин, на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи од 20% ($180.000 \times 0,20 = 36.000$ дин), што значи да је укупан износ фактуре 216.000 дин.
- 4) Извршена је исплата прве привремене ситуације, уз обрачун целокупног аванса и коришћење 40.000 дин кредита.
- 5) Примљена је коначна ситуација на 120.000 дин у нето износу, ПДВ је такође зарачунат ($120.000 \times 0,20 = 24.000 + 120.000 = 144.000$ – укупан износ фактуре).
- 6) Исплаћен је коначна ситуација, при чему је искоришћен остатак кредита од 70.000 дин ($110.000 - 40.000$), а разлика је плаћена из сопствених средстава.
- 7) Извршен је комисијски пријем и објекат је стављен у функцију

Књижење на контима (главна књига):

242- Издвојена новчана средства	241- Текући рачун	435- Добављачи у земљи
1) 176000 90000 2) 86000 4)	176000 1) 74000 6)	4) 216000 216000 3) 6) 144000 144000 5)
028- Аванси за грађев. објекте	414- Дугорочни кредити	270- ПДВ у примљеним фактурама
2) 90000 90000 4)	40000 4) 70000 6)	3) 36000 5) 24000
026- Основна средства у припреми	022- Грађевински објекти у функцији	
3) 180000 300000 7) 5) 120000 Σ 300000	7) 300000	

Збир главне књиге:	Дугује: 1.286.000	Потражује: 1.286.000
--------------------	--------------------------	-----------------------------

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Издвојена новчана средства за инвестиције	242	176.000	
	Текући рачун	241		176.000
	<i>За пренос средстава на посебан рачун</i>			
2)	Аванси за основна средства	028	90.000	
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		90.000
	<i>За исплаћен аванс извођачу радова</i>			
3)	Основна средства у припреми	026	180.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа (20%)	270	36.000	
	Добављачи у земљи	435		216.000
	<i>За прву привремену ситуацију</i>			
4)	Добављачи у земљи	435	216.000	
	Аванси за основна средства	028		90.000

	Дугорочни кредити у земљи	414		40.000
	Издвојена новчана средства за инвест.	242		86.000
	<i>Исплата прве ситуације</i>			
5)	Основна средства у припреми	026	120.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа	270	24.000	
	Добављачи у земљи	435		144.000
	<i>За другу привремену ситуацију</i>			
6)	Добављачи у земљи	435	144.000	
	Дугорочни кредити у земљи	414		70.000
	Текући рачун	241		74.000
	<i>Исплата друге ситуације</i>			
7)	Грађевински објекти	022	300.000	
	Основна средства у припреми	026		300.000
	<i>Пријем објекта у употребу</i>			
	Свега:		1.286.000	1.286.000

Објашњења:

Претходни пример изградње објекта је доста широк и обухватан (издвајање средстава на посебан рачун, узимање кредита, плаћање аванса и др.), како би обухватили што више потенцијалних варијанти које се могу појавити. Цео процес књижења је приказан на **шеми 3**, само треба пажљиво пратити токове стрелица, односно књижења. *За овај пример ћемо још увек детаљно објашњавати и основна правила/поступак књижења, с обзиром да није могуће одржати живо предавање/вежбе.*

- 1) Предузеће је са свог текућег рачуна (241) пребацило део средстава на наменски рачун (242) за потребе финансирања инвестиције. Оба рачуна су активна, с тим да се „Текући рачун“ смањује (на десној-потражној страни), а „Издвојена новчана“ средства се повећавају (на левој-дуговној страни). Промена је прокњижена у истом износу на дуговној и потражној страни.
- 2) Добављачу радова је унапред исплаћен део средстава (тј. уплаћен је аванс) и то са наменског рачуна (242). Оба рачуна су активна, с том да се „Аванси за основна средства“ повећавају (на левој страни), док се „Издвојена новчана средства“ смањују (на десној страни).
- 3) Конто 026-Грађевински објекти у припреми је техничког карактера и служи да се на њему „сакупљају“ сви трошкови који настају у вези са изградњом/набавком основног средства. Трошкови улагања у набавку књиже се превасходно на основу фактура добављача, или сличних докумената (нпр. царинских декларација). У оквиру фактура увек се појављује и порез на додатну вредност (ПДВ)³. При томе се код улазних фактура појављује дуговни (улазни, позитивни) ПДВ из **групе 27**, а код излазних фактура које предузеће издаје приликом продаје производа, услуга, робе и свега осталог, појављује се ПДВ из **групе 47**, који представља обавезу по основу ПДВ-а (излазни, потражни, негативни). У фактури је увек посебно исказана основна вредност плус износ

³ Порез на додатну вредност (ПДВ) детаљно је обрађен у оквиру посебне наставне јединице, која ће ускоро бити обрађена. Овде још да напоменемо да постоје две стопе ПДВ-а: **општа 20%** и **посебна 10%**. Општа стопа се примењује код велике већине производа, основних средстава и на све услуге. Посебна стопа се примењује на релативно мали број производа од посебног значаја, у које спадају и производи примарне пољопривредне производње као и основни репроматеријали за пољопривреду. У оквиру задатих пословних промена увек је наглашено коју стопу треба применити.

обрачунаог ПДВ-а (у нашем примеру: вредност изведених радова је 180.000 дин + ПДВ 20% 36.000 дин даје укупан износ фактуре 216.000 дин). Добављачима се увек плаћа цео износ фактуре, исто као што се од купаца наплаћује цео износ, тј. са ПДВ-ом. Конто 026 је по свом карактеру активни и повећава се на левој страни за вредност радова (180.000 дин), улазни ПДВ се повећава увек наравно на левој страни јер је активан конто (36.000 дин), док се добављачи такође повећавају за укупан износ фактуре, али на десној страни јер је пасиван конто (216.000 дин). Промена је прокњижена у истом износу на дуговним и потражним странама конта.

- 4) Добављачима (435) је плаћена претходна фактура (смањују се на десној страни јер су пасивни конто). Прво се обрачунавају тј. умањује претходно дати аванси 028 (смањују се на десној страни - активни конто), други део је из дугорочних кредита (414) који се повећавају (на потражној страни - пасивни конто), и остатак се плаћа са наменског рачуна (242) који се наравно смањује (на потражној страни - активни конто). Промена је прокњижена у истом износу на дуговним и потражним странама конта.
- 5) Ова промена је иста као промена 3) и нема потребе да се поново објашњава.
- 6) Ова промена је врло слична промена 4) с тим да нема више аванса, тако да се плаћа преко кредита и текућег рачуна.
- 7) Ова промена означава коначан обрачун и завршетак градње објекта. Сабирају се сви трошкови градње/набавке који су „сакупљени“ на привременом конту *026-Грађевински објекти у припреми* и збир се преноси на основни конто *022-Грађевински објекти у функцији*. Овај збир (300.000 дин), што се може видети горе и на „Т“ контима) представља почетну вредност (цену коштања) објекта. Видимо да ПДВ (50.000 дин) не улази у набавну вредност (цену коштања) основног средства које се гради или купује.

Овим је књижење изградње завршено, враћање кредита биће касније књижено (у практикуму је и то приказано због вежбања). Све промене су прокњижене у систематској и хронолошкој евиденцији, а промети ових књига се наравно морају слагати (1.286.000 дин).

Куповина основних средстава:

Куповина је најчешћи начин прибављања основних средстава. Набавну вредност основног средства чине фактурна вредност и сви зависни трошкови набавке (царине, трошкови транспорта, осигурања, утовара, истовара, припреме локације, монтаже, пробног погона и др.). Ако процес набавке траје дуже (нпр. због монтаже, пробног погона, разних испитивања и сл.), или нису стигле све фактуре услед чега се не зна тачна набавна вредност, онда се користи привремени конто *026-Основна средства у припреми*. Када се основно средство пусти у употребу овај конто се „затвара“, а укупни трошкови набавке се прекњижавају на основни конто. Дакле, у овом случају важи напред приказани поступак (*шема 3*)

Уколико се ради о једноставнијој куповини основног средства (поступак траје кратко, има само један добављач, нема монтаже и сл.), конто *026- Основна средства у припреми* не мора се користити. У том случају се све фактуре књиже непосредно на терет конта основних средстава у функцији (022, 270 / 435).

Приликом куповине половног основног средства појављује се проблем правилног дефинисања вредности по којој се средство укњижава. При томе важе следећа правила:

- набавну вредност основног средства представља набавна вредност добијена од добављача, под условом да је позната и већа од садашње, а ако то није случај утврђује се проценом;
- садашња вредност треба да буде једнака стварно плаћеном износу (фактурна вредност плус зависни трошкови набавке);
- исправка вредности се добија као разлика (тј. израчунава се) између набавне и отписане вредности, што значи да се, по потреби, коригује на више или на ниже, у односу на отписану вредност добијену од добављача.

Примери- куповина нових основних средстава:

- 1) Пољопривредно предузеће је купило нов комбајн чија вредност по фактура добављача износи 800.000 дин., на шта је зарачунат и ПДВ по општој стопи од 20%. Предузеће које је извршило транспорт и монтажу испоставило је фактуру на износ од 60.000 дин., ПДВ је 20%. Комбајн је пуштен у експлоатацију. Исплаћене су обавезе према добављачима.
- 2) Пољопривредно предузеће је купило нову приколицу за 400.000 дин, плус ПДВ 20%.
- 3) Пољопривредно предузеће је купило 3 хектара земљишта за 3.100.000 динара. Од надлежног пореског органа добијено је решење о порезу на пренос непокретности по стопи од 2,5% (приликом купопродаје или узимања у закуп земљишта ПДВ се не плаћа). Исплаћене су обавезе.
- 4) Предузеће је купило лиценцу за петогодишњу производњу сушених кајсија по цени од 550.000 динара. На овај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су измирене, и то 50% из кредита а 50% из сопствених средстава.
- 5) Предузеће је извршило реконструкцију складишта (инвестиционо одржавање) у вредности од 620.000 динара, по фактури извођача радова. На овај износ је зарачунат ПДВ по општој стопи. Обавезе су плаћене.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Основна средства у припреми ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи "А" <i>Основна фактура за мешаону</i>	026 270 4351	800.000 160.000	960.000
1а)	Основна средства у припреми ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи "Б" <i>Фактура за превоз и монтажу</i>	026 270 4352	60.000 12.000	72.000
1б)	Постројења и опрема Основна средства у припреми <i>Пуштање у употребу</i>	0230 026	860.000	860.000
1в)	Добављачи у земљи "А" Добављачи у земљи "Б" Текући рачун <i>Плаћање добављачима</i>	4351 4352 241	960.000 72.000	1.032.000

2)	Постројења и опрема ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи <i>За купљену опрему</i>	023 270 435	400.000 80.000	480.000
3)	Основна средства у припреми Добављачи у земљи <i>Основна фактура за земљиште</i>	026 435	3.100.000	3.100.000
3а)	Основна средства у припреми Обавезе за порезе и друге дажбине <i>Решење о порезу</i>	026 482	77.500	77.500
3б)	Земљиште пољопривредно Основна средства у припреми <i>Пуштање у употребу</i>	020 026	3.177.500	3.177.500
3в)	Добављачи у земљи Обавезе за порезе и друге дажбине Текући рачун <i>Плаћање обавеза</i>	435 482 241	3.100.000 77.500	3.177.500
4)	Нематеријална имовина у припреми ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи <i>За купљену лиценцу</i>	015 270 435	550.000 110.000	660.000
4а)	Добављачи у земљи Дугорочни кредити у земљи Текући рачун <i>Плаћање обавеза</i>	435 414 241	660.000	330.000 330.000
5)	Основна средства у припреми* ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа Добављачи у земљи <i>За извршену реконструкцију</i>	026 270 435	620.000 124.000	744.000
5а)	Грађевински објекти Основна средства у припреми <i>Пренос у употребу</i>	022 026	620.000	620.000
5б)	Добављачи у земљи Текући рачун <i>Плаћање обавеза</i>	435 241	744.000	744.000
	Свега:		16.856.500	16.856.500

*Инвестициона одржавања представљају капиталну инвестицију, повећавају набавну вредност основних средстава, и тиме најчешће продужавају њихов корисни век употребе. Насупрот томе, текућа одржавања (нпр. уградња резервних делова, ситније поправке и сл.) представљају текуће трошкове експлоатације, који се књиже на картице трошкова основних средстава у класи 9 и касније се распоређују на примаоце њихових услуга (о овоме ће бити више речи касније). Пошто имамо више фактура и то у дужем временском размаку, неопходно је користити технички conto 026-Основна средства у припреми. Остале промене не захтевају додатна објашњења.

Примери- куповина половних основних средстава:

- 1) Пољопривредно предузеће је купило полован трактор са следећим књиговодственим подацима добијеним од добављача: набавна вредност 12.000.000 динара, отписана вредност 7.000.000 динара, садашња вредност 5.000.000 динара. Трактор је купљен по садашњој вредности, зарачунат је и ПДВ од 20%.

- 2) Предузеће је купило половну прскалицу за 170.000 динара, ПДВ је 20%. Према подацима добијеним од продавца набавна вредност приколице је 300.000 динара, а отписана 150.000 динара.
- 3) Претпоставимо да је прскалица из претходног примера купљена за 100.000 динара, остали подаци су исти.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Постројења и опрема	023	12.000.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	1.000.000	
	Исправка вредности опреме	0294		7.000.000
	Добављачи у земљи	435		6.000.000
	<i>За купљену опрему</i>			
2)	Постројења и опрема	023	300.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	34.000	
	Исправка вредности опреме	0294		130.000
	Добављачи у земљи	435		204.000
	<i>За купљену опрему</i>			
3)	Постројења и опрема	023	300.000	
	ПДВ у примљеним фактур.- општа стопа	270	20.000	
	Исправка вредности опреме	0294		200.000
	Добављачи у земљи	435		120.000
	<i>За купљену опрему</i>			

Објашњења:

- 1) ПДВ се мора обрачунати и код куповине половних основних средстава. У том случају се обрачунава на куповну цену, тј. на износ који је плаћен добављачу. У нашем примеру: $5.000.000 \times 0,20 = 1.000.000$ дин. С обзиром да је трактор купљен по садашњој вредности, исправка вредности је она која је добијена у подацима, тј. не мора се израчунавати.
- 2) ПДВ: $170.000 \times 0,20 = 34.000$ дин. Исправка вредности: $(300.000 + 34.000) - 204.000 = 130.000$ дин.
- 3) ПДВ: $100.000 \times 0,20 = 20.000$ дин. Исправка вредности: $(300.000 + 20.000) - 120.000 = 200.000$ дин.

У претходним променама нигде не пише да је извршено плаћање добављачима, и зато није ни књижено. То је генерално правило, „да се књижи само оно што је написано у тексту промене“. Исто важи и за наплату од купаца, и за сва друга плаћања/наплате.

Вишкови основних средстава:

Вишкови основних средстава, као и пријем без накнаде (поклон), нису честа појава у пољопривредним предузећима, али се могу десити. Вишкови се констатују пописом, редовним или ванредним. У случају вишка потребно је извршити процену тог основног средства, према тржишној вредности истог или сличног основног средства, узимајући у обзир преостали корисни век употребе. Вишкови се књиже у корист „осталих прихода“, конто 674- Вишкови.

Евентуални поклони (донације) основних средстава такође подлежу процени на бази тржишне вредности, било да се ради о новим или половним средствима. Књижење се такође врши преко „осталих прихода“, а прималац поклона је обвезник ПДВ-а, или пореза на пренос апсолутних права.

Примери:

- 1) Предузеће је примило плуг без накнаде (поклон) чија је набавна вредност 280.000 динара, а отписана 200.000 динара.
- 2) Пописом је на крају године утврђен вишак ситног инвентара у радионици са следећим процењеним вредностима:
 - набавна вредност..... 55.000 дин.
 - отписана вредност..... 30.000 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Постројења и опрема	023	280.000	
	ПДВ у примљеним фактур.-општа стопа*	270	16.000	
	Исправка вредности опреме	0294		200.000
	Остали непоменути приходи	679		80.000
	Добављачи у земљи	435		16.000
	<i>За пријем без накнаде</i>			
2)	Алат и инвентар са калкул. отписом	0250	55.000	
	Исправка вредности опреме	0294		30.000
	Вишкови	674		25.000
	<i>За утврђени вишак ситн. инвентара</i>			

* ПДВ се обрачунава и код поклона основних средстава. Обрачунава се на садашњу (неотписану) вредност. У нашем примеру: $80.000 \times 0,20 = 16.000$ дин. За износ ПДВ-а формира се и фактура добављача, јер се ПДВ увек мора уплатити.

5) СМАЊЕЊЕ ОСНОВНИХ СРЕДСТАВА:

Смањење стања основних средстава може да наступи услед:

- 1) продаје
- 2) расходањем,
- 3) уступањем основних средстава без накнаде,
- 4) утврђених мањкова,
- 5) амортизације основних средстава (посебно *предавање 14*).

Продаја основних средстава:

Функција основних средстава је да се користе у процесу репродукције за производњу готових производа и услуга, чијом се даљом продајом остварују редовни приходи. Међутим, дешава се да предузећа продају своја основна средства и то из различитих разлога (на пример: техничко-технолошка застарелост, економска неисплативост, прелазак на нову технологију, смањење производње итд.). С обзиром да се продаја

основних средстава не сматра редовном активношћу предузећа, приходи који се остварују на овај начин спадају у групу „осталих“, а не редовних прихода.

Примери:

- Продат је полован трактор за 400.000 динара. На овај износ је зарачунат и ПДВ по општој стопи. Књиговодствени подаци су следећи:
 - набавна вредност..... 1.100.000 дин.
 - отписана вредност..... 700.000 дин.
 - садашња вредност..... 400.000 дин.
- Претпоставимо да је трактор из претходне промене продат за 520.000 дин. Купци су измирили своје обавезе.
- Претпоставимо да је трактор из претходне промене продат за 300.000 дин.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Купци у земљи	204	480.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	700.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		80.000
	Постројења и опрема	023		1.100.000
	<i>За продају основних средстава</i>			
2)	Купци у земљи	204	624.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	700.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		104.000
	Постројења и опрема	023		1.100.000
	Добици од продаје осн. средстава	670		120.000
2а)	<i>За продају основних средстава</i>			
	Текући рачун	241	624.000	
	Купци у земљи	204		624.000
3)	<i>По изводу бр...</i>			
	Купци у земљи	204	360.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	700.000	
	Губици по основу продаје осн. средстава	570	100.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		60.000
	Постројења и опрема	023		1.100.000
	<i>За продају основних средстава</i>			

Објашњења:

- Приликом продаје основних средстава (и свега осталог- производа, робе, услуга) обрачунава се излазни ПДВ (тј. обавезе по основу ПДВ-а) у групи 47. Увек се ПДВ обрачунава на продајну цену ($400.000 \times 0,20 = 80.000$ дин). Значи да ће укупна вредност излазне фактуре према нашем купцу бити 480.000 дин (400.000 продајна цена плус 80.000 ПДВ).
- Када се прода по цени већој од садашње остварују се наравно добити (тј. ванредни/остали приходи) из групе 67.
- Овде је супротно, тј. остварени су губици (тј. ванредни/остали расходи) из групе 57.

Само је код промене 2) написано да су потраживања од купаца наплаћена, и то је наравно прокњижено.

Расходовање, мањкови и уступање без накнаде:

Предузећа могу да расходују основна средства због њихове техничке превазиђености, нефункционалности, промене производног програма и сл. Ако се врши евентуална накнадна продаја расходованог средства, неопходно је обрачунати и ПДВ на продајну вредност. Мањкови се констатују пописом, а књиже се на терет одговорног лица или на терет расхода предузећа. Код мањкова и уступања основних средстава без накнаде, такође се мора обрачунати ПДВ на неотписану вредност.

Примери:

- 1) Расходован је сетвоспремач чија је набавна вредност 880.000 дин. Сетвоспремач је отписан у целини.
- 2) Расходована је приколица чија је набавна вредност 390.000 динара, а отписана 305.000 динара.
- 3) Предузеће је расходовало камион набавне вредности 22.000.000 динара и отписане 16.000.000 динара. Вредност остатака расходованог камиона износи 900.000 динара.
- 4) Инвентарисањем је утврђено да недостаје једна дрљача. Набавна вредност машине је 410.000 динара, а отписана 250.000 динара. Обрачунат је и ПДВ по општој стопи ($410.000 - 250.000 = 160.000 \times 20\% = 32.000$ дин). Мањак се књижи на терет одговорног лица, које је уплатило мањак у готовом.
- 5) Претпоставимо да се мањак из претходног примера књижи на терет предузећа.
- 6) Уступљен је без накнаде путнички аутомобил, чија је набавна вредност 1.200.000 динара а отписана 670.000 динара. ПДВ је 20%.

Књижење у дневнику:

Ред. број	О П И С	Позив	ПРОМЕТ	
			Дугује	Потражује
1)	Исправка вредн. постројења и опреме Постројења и опрема <i>Расходовање опреме</i>	0294 023	880.000	880.000
2)	Исправка вредн. постројења и опреме Губици по основу расходовања опреме Постројења и опрема <i>Расходовање опреме</i>	0294 570 023	305.000 85.000	390.000
3)	Исправка вредн. постројења и опреме Губици по основу расходовања Резервни делови Постројења и опрема <i>За расходовање опреме</i>	0294 570 102 023	16.000.000 5.100.000 900.000	22.000.000
4)	Потраживања од запослених Исправка вред. постројења и опреме Обавезе за ПДВ по општој стопи Постројења и опрема <i>За мањак опреме</i>	221 0294 470 023	192.000 250.000	32.000 410.000
4а)	Благајна Потраживања од запослених <i>За уплату у готовом</i>	243 221	192.000	192.000
5)	Мањкови Исправка вредн. постројења и опреме Обавезе за ПДВ по општој стопи	574 0294 470	192.000 250.000	32.000

	Постројења и опрема <i>За мањак опреме</i>	023		410.000
6)	Капитал	300	636.000	
	Исправка вредн. постројења и опреме	0294	670.000	
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		106.000
	Постројења и опрема <i>За уступање без накнаде</i>	023		1.200.000

Објашњења:

- 1) На мањак се мора увек обрачунати ПДВ, како би се спречиле злоупотребе. Слично је и са уступањем без накнаде.

6) ДУГОРОЧНИ ФИНАНСИЈСКИ ПЛАСМАНИ – група 04

Дугорочни финансијски пласмани представљају улагања слободних финансијских средстава у **друга предузећа** (односно у туђу имовину), са роком доспећа дужим од једне године. Могу настати и конверзијом потраживања у учешће у капиталу, заједничким оснивањем предузећа, поделом предузећа и сл. Јављају се у виду:

- Учешћа у капиталу других правних лица (зависних/повезаних/осталих),
- Дугорочних пласмана (зависних/повезаних/осталих),
- Хартија од вредности које се држе до доспећа и
- Осталих дугорочних пласмана.

Улагања могу бити мотивисана:

- Стицањем прихода односно зараде у виду дивиденде, камате, учешће у расподели добити и сл.
- Постизањем контроле или значајног утицаја на пословање других предузећа.

Учешћа у капиталу настају куповином (или стицањем на други начин) акција или удела других предузећа. Класична производна предузећа не могу да дају финансијске кредите, то је дозвољено само банкама и другим финансијским организацијама. Предузећа могу да дају одређене финансијске позајмице, које су нешто другачије дефинисане/уговорене од класичних кредита.

На конту „046-Хартије од вредности које се држе до доспећа“ евидентирају се хартије од вредности чији је рок доспећа дужи од 12 месеци, у односу на моменат стицања или од последњег биланса стања. Ове хартије се, у принципу, не продају пре истека рока, мада постоји и могућност трговања са њима. Најзначајније су обичне акције, обвезнице, сертификати, комерцијални и благајнички записи (*примери су дати у наставку, заједно са дугорочним потраживањима и наравно на вежбама*).

7) ДУГОРОЧНА ПОТРАЖИВАЊА – група 05

Ово је релативно нова група сталне имовине (издвојена као посебна најновијим променама контног оквира) у којој се евидентирају потраживања са роком доспећа дужим од 12 месеци, у односу на моменат стицања или последњи биланс предузећа. Јављају се у виду потраживања од повезаних и осталих предузећа, затим потраживања по основу продаје производа на дугорочни робни кредит, продаје по уговорима о финансијском лизингу, затим могу бити потраживања по основу дугорочног јемства и сл.

Ова врста потраживања код пољопривредних предузећа није тако честа, али може да се јави најчешће по основу продаје на робни кредит.

Примери:

- 1) Предузеће «Панонија» са још једним пољопривредним предузећем оснива ново предузеће под називом «Срем». Према уговору, предузеће «Панонија» је уложило опрему (чија је набавна вредност 1.000.000 динара а отписана 300.000 динара) и још 3.000.000 динара у виду новчаног улога.
- 2) Прокњижити претходну промену код предузећа «Срем».
- 3) Предузеће „Панонија“ је купило 100 обичних акција предузећа „Банат“, по цени од 8.000 дин., што укупно износи 800.000 дин. После одређеног времена, продато је 50 акција по цени од 6.000 динара.
- 4) Претпоставимо да су акције из претходног примера продате по цени од 9.000 дин.
- 5) Предузеће „Панонија“ је купило благајнички запис „Банке Интеза“ за 640.000 динара, који гласи на износ од 700.000 дин., са роком доспећа од 24 месеци. По истеку рока доспећа благајнички запис је наплаћен.
- 6) Предузеће „Панонија“ је одобрило и уплатило зајам предузећу „Планта“ у износу од 950.000 динара. Уговорена је и камата од 10% годишње, рок враћања је две године, отплата се врши у кварталним анuitетима. Предузеће „Планта“ је вратило први анuitет у износу од 141.000 динара, од чега се на камату односи 40.000 динара.
- 7) Предузеће је на крају године извршило обрачун продаје на дугорочни робни кредит и утврдило да износ од 600.000 динара представља приход од продаје, ПДВ се обрачунава по посебној стопи. Истовремено предузеће је приход од камате унапред наплатило у износу од 12.000 динара.

Књижење у дневнику, предузећа „Панонија“:

Ред. број	О П И С	Позив	П Р О М Е Т	
			Дугује	Потражује
1)	Учешћа у капиталу других правних лица	042	3.700.000	
	Исправка вредности објеката	0292	300.000	
	Грађевински објекти	022		1.000.000
	Текући рачун	241		3.000.000
	<i>Заједничко оснивање предузећа</i>			
2)	Грађевински објекти	022	1.000.000	
	Текући рачун	241	3.000.000	
	Исправка вредности објеката	0292		300.000
	Удели друштава са огран. одговорношћу	301		3.700.000
	<i>За оснивачки улог</i>			
3)	Обичне акције	046	800.000	
	Текући рачун	241		800.000

	<i>За купљене акције</i>			
3а)	Текући рачун	241	300.000	
	Губици по основу продаје ХОВ	572	100.000	
	Обичне акције	046		400.000
	<i>За продате акције</i>			
4)	Текући рачун	241	450.000	
	Обичне акције	046		50.000
	Добици по основу продаје ХОВ	672		400.000
	<i>За продате акције</i>			
5)	Благајнички запис са роком преко 1 год.	0464	700.000	
	Исправка вред. благајничког записа	0496		60.000
	Текући рачун	241		640.000
	<i>За купљени запис</i>			
5а)	Текући рачун	241	700.000	
	Исправка вредност благајничког записа	0496	60.000	
	Благајнички запис са роком преко 1 год.	0464		700.000
	Приходи од камата	662		60.000
	<i>За продати запис</i>			
б)	Дугорочни кредити у земљи - дати	0450	950.000	
	Текући рачун	241		950.000
	<i>Одобрен и уплаћен дугорочни зајам</i>			
6а)	Текући рачун	241	141.000	
	Дугорочни кредити у земљи	0450		101.000
	Приходи од камата	662		40.000
	<i>За враћени ануитет зајма</i>			
7)	Купци у земљи	204	60.000	
	Потраж. по основу продаје на робни кредит	052	612.000	
	Приходи од продаје	614		600.000
	Унапред наплаћени приходи	491		12.000
	Обавезе за ПДВ по општој стопи	470		60.000
	<i>Продаја на робни кредит</i>			

Објашњења:

- 1) Промене 1 и 2: оно што су код оснивача *Учешћа у капиталу других правних лица*, односно дугорочни пласмани (кл. 0), то су код предузећа које се оснива *Удели друштва са огран. одговорношћу*, односно капитал (кл. 3).
- 2) Увек када предузеће нешто купује појављује се konto „Добављачи“ (кл.2), тј. купује се од добављача. Изузетак је само куповина хартија од вредности, при чему нема добављача, већ се директно лаћа преко рачуна. Исто важи за продају: увек се продаје „Купцима“, осим код ХоВ, где се директно плаћа, тј. нема купаца (промена 3а).