

Pregledni rad

UDK 657.1:657.4.012.2

DOI 10.7251/SVR2021130S

KNJIGOVODSTVENI OBUHVAT KOD PRIBAVLJANJA SREDSTAVA ZA RAD

Prof. dr Radovan Spremo¹

Sažetak: Osnovna sredstva predstavljaju sva ona sredstva koja u proces proizvodnje, u načelu, ulaze svojom cjelokupnom vrijednošću, ne troše se u jednom reprodukcijском ciklusu, već se njihova vrijednost uslijed fizičkog i moralnog rabaćenja postepeno smanjuje, pri čemu do kraja zadržavaju svoj prvobitni oblik. Njihov utrošak u poslovnom procesu se obračunava računskim putem primjenom odgovarajućih metodoloških postupaka. Obračunati iznos predstavlja amortizaciju, odnosno vrijednost utrošenih osnovnih sredstava u danom vremenskom periodu. Osnovna sredstva obuhvaćaju nepokretnosti, postrojenja, opremu i nematerijalna ulaganja. Osnovna sredstva se mogu javiti u obliku stvari i prava. Pored ove podjele, za računovodstvo je važna i podjela osnovnih sredstava sa aspekta funkcionalnog i vremenskog. Prema ovom odnosno funkcionalnom i vremenskom kriteriju osnovna sredstva mogu se razvrstati u tri kategorije i to: osnovna sredstva u upotrebi, osnovna sredstva izvan upotrebe i osnovna sredstva u izgradnji.

Ključne riječi: *knjigovodstveni obuhvat, osnovno sredstvo, knjiga inventara, kartica inventara, kapital, kupovina.*

UVOD

Osnovna sredstva obuhvaćaju nekretnine, postrojenja, opremu i nematerijalna ulaganja. Osnovna sredstva se mogu javiti u obliku stvari i prava. Pored ove podjele, za računovodstvo je važna i podjela osnovnih sredstava, s funkcionalnog i vremenskog gledišta. Prema ovom, odnosno funkcionalnom i vremenskom kriteriju, osnovna sredstva mogu se razvrstati u tri kategorije i to: osnovna sredstva u upotrebi, osnovna sredstva van upotrebe i osnovna sredstva u izgradnji.

Osnovna sredstva u upotrebi su ona osnovna sredstva koja se nakon završetka procesa investicijske izgradnje aktiviraju. Osnovna sredstva

¹ HET- Trebinje, Obala Luke Vukalovića br. 2, email:rspremo@henatrebisnjici.com

u upotrebi u proizvodnom poduzeću mogu biti u dva osnovna oblika: u materijalnom i imaterijalnom obliku (Spremo, 2017).

U materijalnom obliku ona obuhvaćaju sljedeće: zemljište koje služi u gospodarske svrhe, šume, građevinske objekte, opremu, trajna nasade i osnovno stado. U materijalnom obliku obuhvaćaju: osnivačka ulaganja, patente i licence, pravo na model, pravo na uzorak i druga slična prava. Osnovna sredstva izvan upotrebe čine ona osnovna sredstva koja su trajno ili privremeno isključena iz funkcije koju trebaju obavljati. Ona privremeno mogu biti isključena iz funkcije uslijed otežanog plasmana proizvoda, nedostatka faktora reprodukcije i slično. Osnovna sredstva u izgradnji obuhvaćaju vrijednosti ulaganja tj. investiranja u periodu od početka do završetka izgradnje osnovnih sredstava ili više osnovnih sredstava. Završetak izgradnje označava se momentom odnosno danom aktiviranja osnovnog sredstva. Ona se u izgradnji mogu javiti u sljedećim oblicima: novčana sredstva za investicije na izdvojenom računu, uplaćeni avansi izvođaču radova, zalihe opreme i investicijskog materijala, investicije u tijeku i slično. Poduzeća mogu otuđiti osnovna sredstva na sljedeći način: prodajom, besplatnim ustupanjem, rashodovanjem (otpisom), utvrđivanje gubitaka pri investiranju (Milojević, 2010).

NABAVKA SREDSTAVA ZA RAD

Osnovna sredstva predstavljaju sva ona sredstva koja u proces proizvodnje, u načelu, ulaze svojom cjelokupnom vrijednošću, ne troše se u jednom reprodukcijom ciklusu, već se njihova vrijednost uslijed fizičkog i moralnog rabaćenja postepeno smanjuje, pri čemu do kraja zadržavaju svoj prvobitni oblik. Računovodstvo osnovnih sredstava predstavlja prvu fazu obuhvaćanja sredstava nakon izvršene transformacije novčanog u materijalni (naturalni) oblik (Beslač, 1996). Njihov utrošak u poslovnom procesu se obračunava računalnim putem primjenom odgovarajućih metodoloških postupaka. Obračunati iznos predstavlja amortizaciju, odnosno vrijednost utrošenih osnovnih sredstava u danom vremenskom razdoblju. Osnovna sredstva obuhvaćaju: nekretnine, postrojenja, opremu i nematerijalna ulaganja. Osnovna sredstva mogu se javiti u obliku stvari i prava. Pored ove podjele, za računovodstvo je važna i podjela osnovnih sredstava s aspekta funkcionalnog i vremenskog. Prema ovom odnosno funkcionalnom i vremenskom kriteriju osnovna sredstva se mogu razvrstati u tri kategorije i to: osnovna sredstva u upotrebi, osnovna sredstva van upotrebe i osnovna sredstva u izgradnji. Osnovna sredstva u upotrebi su ona osnovna sredstva koja se nakon

završetka procesa investicijske izgradnje aktiviraju. Osnovna sredstva u upotrebi u proizvodnom poduzeću mogu biti u dva osnovna oblika: u materijalnom i imaterijalnom obliku.

U materijalnom obliku ona obuhvaćaju sljedeće: zemljište koje služi u gospodarske svrhe, šume, građevinske objekte, opremu, dugogodišnje nasade i osnovno stado. U imaterijalnom obliku obuhvaćaju: osnivačka ulaganja, pantete i licence, pravo na model, pravo na uzorak i druga slična prava (Spremo, 2013).

Kod zemljišta koja služe u gospodarsku svrhe ubrajaju se poljoprivredna zemljišta, nepoljoprivredna zemljišta, zemljište za eksploataciju rudnih bogatstava, građevinska zemljišta, i druga zemljišta koja se koriste za privredne svrhe. Šume obuhvaćaju prirodne šume, plantažne šume i druge šume. Građevinski objekti mogu biti: gospodarske zgrade, građevinski objekti hidrogradnje i transporta i ostali građevinski objekti. Opremu čine strojevi, postrojenja, uređaji, transportna sredstva, sredstva veze, pogonski inventar, specijalni alati i slično. Dugogodišnjim nasadima smatraju se plantaže, vinogradi, voćnjaci i slično. Osnovno stado obuhvaća radnu i rasplodnu stoku. Pod osnivačkim ulaganjima podrazumijevaju se opći i režijski troškovi, zarade zaposlenih i drugi izdaci koji su nastali u vezi s investicijskom izgradnjom osnovnih sredstava. Ova kategorija je značajna sa stanovišta načina otpisivanja vrijednosti, odnosno prijenosa na troškove poslovanja (amortizacija). Karakteristično je za ovu kategoriju osnovnih sredstava što se otpisuju u kraćem vremenskom intervalu u odnosu na osnovna sredstva u materijalnom obliku. Patent je dokument kojim nadležna ustanova priznaje osobi pravo pronalaska, a licenca je pravo korištenja tuđeg panteta. Potrebno je napomenuti da se licenca evidentira kao osnovno sredstvo, u slučaju samo ako se naknada za korištenje određenog panteta plaća jednokratno. U koliko se u ugovoru o kupovini licence odredi da se naknada plaća srazmjerno obimu proizvodnje licencnog proizvoda ili u određenim vremenskim intervalima, onda je takva licenca obrtno sredstvo. Osnovna sredstva izvan upotrebe čine ona osnovna sredstva koja su trajno ili privremeno isključena iz funkcije koju trebaju obavljati. Osnovna sredstva privremeno mogu biti isključena iz funkcije uslijed otežanog plasmana proizvoda, nedostatka faktora reprodukcije i u sličnim situacijama. Osnovna sredstva u izgradnji obuhvaćaju vrijednosti ulaganja tj. investiranja u periodu od početka do završetka izgradnje osnovnih sredstava ili više osnovnih sredstava. Završetak izgradnje označava se momentom odnosno danom aktiviranja osnovnog sredstva. Osnovna sredstva u izgradnji mogu se javiti u sljedećim oblicima: novčana sredstva

za investicije na izdvojenom računu, dati avansi izvođaču radova, zalihe opreme i investicijskog materijala, investicije u tijeku i slično.

KNJIGOVODSTVENA EVIDENCIJA OSNOVNIH SREDSTAVA

Poduzeća su u skladu s pravilima obavezna organizirati evidenciju o osnovnim sredstvima tako da se u svakom trenutku može vidjeti ne samo nabavna, otpisana i sadašnja vrijednost osnovnih sredstava u cjelosti, već i svakog osnovnog sredstva pojedinačno. Informacije osnovnih sredstava u upotrebi koje osigurava knjigovodstvo, sadržane su u dvije evidencije u sintetičku i u analitičku evidenciju ali i u posebnoj evidenciji koja se naziva knjiga osnovnih sredstava (Mihić, 2005).

Odnosno poduzeća vode evidenciju o stanju i kretanju osnovnih sredstava kroz: glavnu knjigu, knjiga inventara i analitička kartica osnovnih sredstava (Škaric-Jovanović i sur., 2005). Sintetička evidencija se vodi u glavnoj knjizi, a analitička u pomoćnoj knjizi osnovnih sredstava. U glavnoj knjizi proizvodnog poduzeća kao sintetički računi osnovnih sredstava vode se sljedeći računi: zemljišta, šume, građevinski objekti, oprema, alati i inventar, višegodišnji nasadi, osnovno stado, patent i licence, osnivačka ulaganja. Ovi spomenuti sintetički računi svaki posebno obuhvaćaju njemu pripadajuće analitičke račune npr. oprema obuhvaća opremu analitički po vrstama, kao što su, rezervni dijelovi za opremu čiji je korisni vijek duži od godinu dana, dijelove opreme koji se amortizuju odvojeno i slično. Građevinski objekti obuhvaćaju građevinske objekte isto analitički po vrstama građevinskih objekata, efekt revalorizacije vrijednosti građevinskih objekata i slično. Alat i inventar obuhvaća alate, analitički po vrstama, dijelove alata koji se amortiziraju odvojeno, povratnu ambalažu i slično. Sintetička evidencija osigurava zbirne podatke u ukupnoj nabavnoj vrijednosti osnovnih sredstava u upotrebi, iznosu otpisane vrijednosti, iznosu sadašnje vrijednosti, zastarijevanju osnovnih sredstava, promjenama revalorizirane vrijednosti, i o unutrašnjoj strukturi osnovnih sredstava. Struktura osnovnih sredstava ističe podatke o vrijednosti npr. građevinskih objekata s jedne i oruđa za rad s druge strane. Između ove dvije kategorije osnovnih sredstava mora postojati i skladni odnos. Analitička evidencija osnovnih sredstava odnosno pomoćna evidencija osnovnih sredstava obuhvaća analitičku evidenciju tj. vode se relevantni podaci o svakom pojedinačnom osnovnom sredstvu. Jedinica evidencije u analitici osnovnih sredstava je inventarni objekt (npr. zgrada, kamion, pisaći stol,

stolica, vrsta krupnog alata i slično.). Svaki inventarski objekt treba se u analitičkoj evidenciji registrirati istovremeno na dva mjesta, u knjizi i kartici inventara. Podaci koji se knjiže na sintetičkim računima proizilaze iz pojedinačnih podataka sadržanih na njemu pripadajućim analitičkim računima. Analitička i sintetička evidencija osnovnih sredstava zato čine jedinstvenu cjelinu informacijske podloge za donošenje poslovnih odluka u njihovoj racionalnoj upotrebi. Prema vremenskom redosljedu nabavke u knjizi inventara se evidentira svako pojedinačno osnovno sredstvo. Bitni elementi evidencije u knjizi inventara su podaci o ulazu i izlazu svakog pojedinačnog osnovnog sredstva. Forma i sadržaj knjige inventara osnovnih sredstava izgleda kako slijedi (Tablica 1.):

Tablica 1. Knjiga inventara osnovnih sredstava

Table 1. Inventory book of fixed assets

r.b.	Naziv inventara mnog objekta	Šifra	Ulaz			Smještaj	Izlaz		
			Datum	Broj dokum.	Nabava vrijeme		Datum	Br. dokumenata	Prodajna vrijednost.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Svakom nabavljenom osnovnom sredstvu dodjeljuje se inventarni broj koji se pored upisivanja u knjigu inventara, stavlja na osnovno sredstvo, najčešće u obliku metalne pločice. Za svaki pojedinačni predmet ili za veći broj istovrsnih predmeta osnovnog sredstva, otvara se posebna inventarska kartica ili analitički konto osnovnog sredstva. Na karticu inventara unose se dvije vrste podataka, knjigovodstveni podaci i tehnički podaci o osnovnom sredstvu. Pored navedenih podataka koji su navedeni u knjizi inventara, koji se unose i u karticu inventara, od knjigovodstvenih podataka unose se još i sljedeće: naziv sintetičkog računa, predviđeno trajanje upotrebe, amortizacijski iznos, neotpisana vrijednost, iznos revalorizacijske vrijednosti, vrijednost u svakom trenutku izvršenog preračuna, izdaci za investicijske opravke i rekonstrukcije. Tehnički podaci su značajni za uvid u tehničko tehnološke karakteristike osnovnog sredstva npr. naziv

proizvođača, godina proizvodnje i oni se nalaze pretežno na poledini kartice. Kartica inventara osnovnih sredstava izgleda kako slijedi (Slika 1.) (Spremo, 2011):

Slika 1. Kartica inventara osnovnih sredstava
Figure 1. Inventory card of fixed assets

Šifra-----Naziv Inv. Broj-----

 Godina izrade-----Konto-----
 Dobavljač-----Smještaj-----
 Ostale karakteristike-----

Dat	Osno- vica za amort.	Otpis i sadržaj vrijednosti				Investicijsko održavanje			Izlaz	
		God	%	Otpis	Sada. vri- je.	God.	Plan.	Ostv- are- no	Datu.	Vri- jed- nost.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Poledina kartice inventara izgleda:

Naziv proizvođača-----
 Glavne dimezije-----
 Težina-----Tvornički broj-----

Posebni uređaji					Popis pribora				
R. b.	Naziv	Jed. m.	Cije- na	Vri- jed- nost	R. b.	Naziv	Jed. mj.	Cije- na	Vri- jed- nost
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Vrsta pogonske energije-----
 Potreban prostor za smještaj-----
 Ostalo-----

Prijem osnovnog sredstva mora se obaviti u skladu sa pravilima materijalnog poslovanja i procedure primopredaje vrijednost.

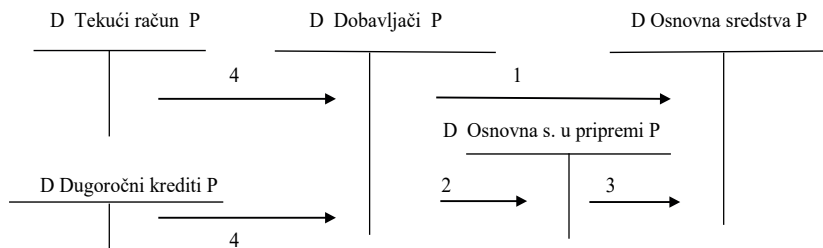
ULAGANJA KAPITALA U OSNOVNA SREDSTVA

Poduzeća osnovna sredstava odnosno stvari i prava koja ih čine mogu stjecati na sljedeći način: kupovinom, izgradnjom, prijemom bez naknade i na ostale načine (Medojević, 2006).

Kupovina osnovnih sredstava

Kupovinu osnovnih sredstava vrše poduzeća u skladu sa svojom razvojnom politikom, radi zamjene dotrajalih osnovnih sredstava ili radi proširenja postojećih kapaciteta. Nabavke osnovnih sredstava vrše se iz vlastitih ili pozajmljenih sredstava, a najčešće kombinirano. Poduzeća mogu do osnovnih sredstava doći nabavom novih sredstava na tržištu, u obliku u kome ih mogu odmah uključiti u proces rada ili ih je neophodno na određen način prilagoditi namjeni, u tom slučaju izdaci za izradu određenih radova uključuju se u nabavnu vrijednost osnovnog sredstva. Nabavna vrijednost osnovnih sredstava obuhvaća: fakturnu cijenu, troškove dopreme tj. utovar, transport, osiguranje, carine kada je u pitanju uvozna oprema, istovar, ostale dažbine i ostale troškovi koje zakonodavac propisuje. U slučajevima da se kupljeno osnovno sredstvo ne može neposredno uključiti u poslovnu aktivnost, već se prethodno mora izvršiti montaža i neke druge neophodne radnje, onda se kupovina osnovnog sredstva obuhvaća na računu *osnovno sredstvo u pripremi*. Na ovom računu knjiže se svi troškovi nabavke, a na strani dugovanja ovoga računa prikupljaju svi elementi nabavne vrijednosti sredstva, dok se protiv knjiženje obuhvaća na strani potraživanja računa *dobavljači*. Obaveze prema dobavljačima se podzmiruju iz raspoloživih sredstava namijenjenih za ovaj oblik financiranja. Slijedi grafički prikaz (Slika 2.)

Slika 2. Grafički prikaz knjiženja
Figure 2. Graphic outline of accounting entry



Objašnjenje grafičkog prikaza knjiženja (Slika 2.): 1: prijem računa za kupljeno osnovno sredstvo koje ne podliježe montaži i računa za zavisne troškove nabavke, 2: prijem računa za osnovno sredstvo koje se mora montirati, račun za zavisne troškove nabavke i za montažu. 3: aktiviranje odnosno stavljanje osnovnog sredstva u funkciju, 4: podmirenje obaveza prema dobavljačima.

Izgradnja osnovnih sredstava

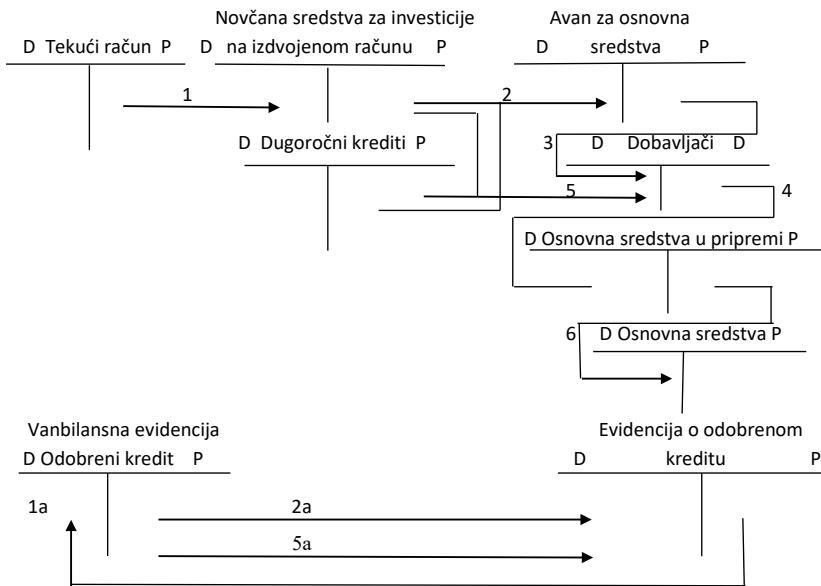
Polazeći od činjenice da poduzeća ne mogu uvijek naći na tržištu sve neophodne stvari koje čine osnovno sredstvo, kao što su građevinski objekti, onda takvu vrstu osnovnih sredstava osiguravaju izgradnjom. Izgradnja osnovnih sredstava se može obaviti u vlastitoj režiji ili angažiranjem drugih poduzeća odnosno povjerioca. Financiranje izgradnje, osnovnih sredstava može se obaviti iz vlastitih, iz pozajmljenih sredstava i kombinacijom vlastitih i pozajmljenih sredstava. U daljem dijelu teksta slijedi objašnjenje navedenog. Izgradnja osnovnih sredstava iz vlastitih sredstava odvija se sljedećom knjigovodstvenom procedurom. Novčana sredstva namijenjena za investicijsku izgradnju, na osnovu predračunske vrijednosti radova i neophodnom dokumentacijom o investicijskoj izgradnji, prenose se s tekućeg računa na poseban račun. Novčana sredstva za investicije na izdvojenom računu. S tog računa se obavljaju sve potrebne isplate za podmirenje obaveza u vezi s investicionom izgradnjom. Na početku izgradnje uobičajno je u gospodarskoj praksi, da se izvođaču radova isplati izvojenom novčana svota na ime avansa u cilju da se radovi odvijaju neometano te da ne bi došlo do zastoja i prekoračenja danih rokova. Tijekom izvođenja radova, izvođač radova koji je u ulozi dobavljača zaosnovna sredstva, svakog mjeseca ispostavlja privremenu obračunsku situaciju, odnosno fakturu za obavljene radove. Za isti iznos se zadužuje račun *osnovno sredstvo u pripremi*. Poduzeće na čiji račun se izvode radovi tj. investitor, isplaćuje s računa, novčana sredstva za investicije na izdvojenom računu, obavezu po svakoj privremenoj situaciji u skladu s važećim propisima. Na završetku investicijske izgradnje izvođač radova tj. dobavljač za osnovna sredstva ispostavlja konačnu obračunsku situaciju koja glasi na ukupan iznos vrijednosti radova od početka do kraja investicijske izgradnje. Da bi se isplatila preostala vrijednost obaveze, potrebno je izvršiti obračun koji se radi na sljedeći način: od sume po konačnoj situaciji oduzimaju se svi isplaćeni iznosi po primljenim privremenim situacijama odnosno fakturama. Dobivena

razlika predstavlja iznos koji se knjiži kao zaduženje na računu *osnovno sredstvo u pripremi*, a odobrava račun *dobavljači za osnovna sredstva*. Iznos obaveze prema dobavljačima za osnovna sredstva izračunava se tako što se razlika iz prethodne točke, umanjuje za iznos danih avansa dobavljačima. Iznos preostale obaveze prema dobavljačima, isplaćuje se sa računa *novčana sredstva za investicije* na izvojenom računu u koliko ima dovoljno sredstava. U koliko nema investitor potrebna sredstva izdvoji se s tekućeg računa na spomenuti račun. Nakon izravnjanja salda na računima investicijske izgradnje vrši se aktiviranje tj. stavljanje u funkciju izgrađenog osnovnog sredstva.

Nabavu osnovnih sredstava kreditnim (pozajmljenim) izvorima financiranja razlikuje se od prethodno navedenog postupka. Razlika je u tome što se sredstva odobrenog kredita, koriste sukcesivno i angažiraju za podmirene obaveze prema dobavljačima, direktno s računa banke ili drugog kreditora. Zato nema potrebe da se za sredstva iz kredita otvara račun *novčana sredstva za investicije* na izvojenom računu. Za iznos odobrenog kredita vodi se vanbilansna evidencija. Način nabave osnovnih sredstava iz kredita ilustrirana su sljedećim hipotetičkim primjerom: Nabava osnovnih sredstava kombiniranjem različitih izvora financiranja tj. vlastitih i kreditnih u praksi se često dešava iz realnih okolnosti. U onom dijelu investicijske izgradnje, ili nabave, koja se financira iz vlastitih sredstava, knjiženja će se obaviti upotrebom računa *novčana sredstva za investicije* na izvojenom računu. U dijelu koji se finansira iz kredita, knjiženja će se vršiti bez upotrebe računa *novčana sredstva za investicije* na izvojenom računu uz upotrebu vanbilansnih računa. Slijedi hipotetički primjer stjecanja osnovnih sredstava kombinacijom različitih izvora financiranja.

Slika 3. Pribavljanje osnovnih sredstava kombinacijom različitih izvora financiranja

Figure 3. Fixed asset acquisition by combining different sources of finances



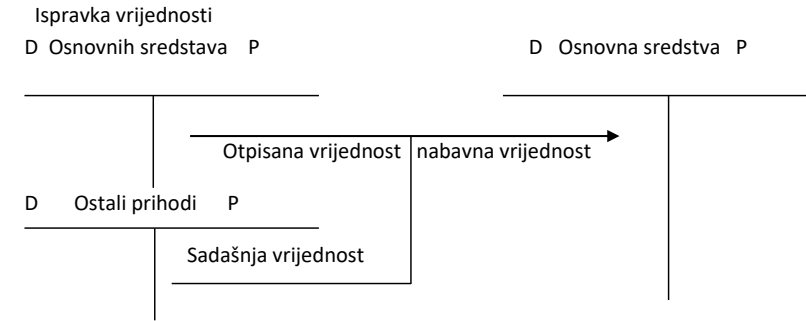
Izdvajanje novčanih sredstava na investicijski račun, 1a. Vođenje vanbilansne evidencije odobrenog kredita od banke, 2. Isplata avansa za osnovna sredstva, 2a. Vođenje vanbilansne evidencije za isplatu dijela avansa iz kredita, 3. Likvidiranje avansa. 4. Prijem privremenih i konačne situacije, 5. Isplata obaveza prema dobavljačima, 5a. Vođenje vanbilansne evidencije za isplatu dijela obaveza iz kredita i 6. Aktiviranje osnovnog sredstva.

Pribavljanje osnovnih sredstava bez naknade

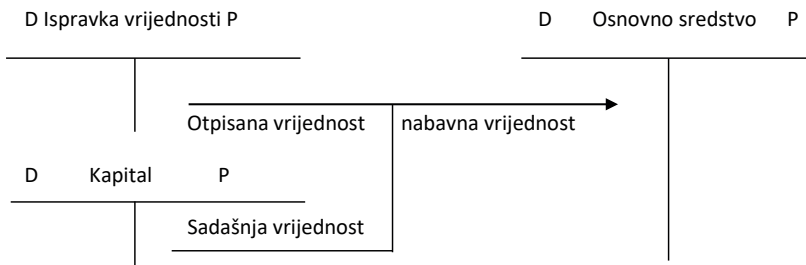
Poduzeća mogu osnovna sredstva stjecati prijemom bez naknade. Stjecanje osnovnih sredstava bez naknade, na poklon, vrši se na osnovu ugovora koji se sklapa između poduzeća ustupaoca i poduzeća primaoca sredstava (Škarić-Jovanovic i Radovanović, 2006). Uzmimo primjer donacijom države poduzeće dobije opremu ili postrojenje. Državno davanje ne knjižice direktno u korist kapitala poduzeća (prihodovni pristup), nego ga treba priznavati kao prihod tijekom perioda kada nastaju i troškovi koje treba pokriti iz tih prihoda. Suština je ta da prihodni pristup polazi od toga da se državna davanja priznaju kao prihod na sistemskoj i racionalnoj osnovi tijekom razdoblja u kojima se ta davanja treba da suoče

s povezanim troškovima. Kapitalni pristup se razlikuje od prihodnog u tome što kapitalni pristup polazi od toga da se državne donacije odmah knjiže u korist kapitala. Opisana knjiženja se mogu grafički predstaviti (Spemo, 2011): (Slika 4.)

Slika 4. Knjiženje po prihodovnom pristupu
 Figure 4. Accounting entry by revenue procedure



2.knjiženje po kapitalnom pristupu:



Pribavljanje osnovnih sredstava na ostale načine moguće je u sljedećim slučajevima: inventurnim popisom osnovnih sredstava na kraju poslovne godine ili prilikom izvanrednog popisa tijekom godine u skladu s zakonskim propisima, moguće je utvrditi da se određena osnovna sredstva nalaze u upotrebi, a da nisu iskazana u knjigovodstvu osnovnih sredstava tj. stvarno stanje ne odgovara knjigovodstvenom. Takva sredstva u skladu s propisanim pravilima naknadno se iskazuju u knjigovodstvu. Propisana pravila obuhvaćaju zapisnik o popisu, po vrijednostima koja su utvrđena procjenom. Procjenom se utvrđuje nabavna vrijednost i otpisana vrijednost, i po procijenjenoj vrijednosti se osnovno sredstvo iskazuje u knjigovodstvu.

ZAKLJUČAK

Poduzeća osnovna sredstva, odnosno stvari i prava koja ih čine, mogu se stjecati na sledeći način: kupovinom, izgradnjom, prijemom bez naknade i na ostale načine. Kupovinu osnovnih sredstava obavljaju preduzeća u skladu sa svojom razvojnom politikom, radi zamjene dotrajalih osnovnih sredstava ili radi proširenja postojećih kapaciteta. Nabavke osnovnih sredstava vrše se iz vlastitih ili pozajmljenih sredstava, a najčešće kombinirano. Izgradnja osnovnih sredstava se može vršiti u vlastitoj režiji ili angažovanjem drugih preduzeća odnosno povjerioca. Financiranje izgradnje, osnovnih sredstava može se obaviti iz vlastitih, iz pozajmljenih sredstava i kombinacijom vlastitih i pozajmljenih sredstava. Stjecanje osnovnih sredstava bez naknade ima kapitalni ili prihodovni pristup. Uzmimo primjer donacijom države poduzeće dobije opremu ili postrojenje. Državno davanje ne knjiži se direktno u korist kapitala poduzeća nego ga treba priznati kao prihod tijekom perioda kada nastaju i troškovi koje treba pokriti iz tih prihoda.

Knjigovodstveni obuhvat pored same evidencije o pribavljanju sredstava za rad u poduzeću u skladu s pravilima ogleda se i u obavezi da se organizira evidencija o osnovnim sredstvima koja sadrži knjigovodstveni pregled tako da se u svakom trenutku može vidjeti ne samo nabavna, otpisana i sadašnja vrijednost osnovnih sredstava u cjelosti, već i svakog osnovnog sredstva pojedinačno. Informacije osnovnih sredstava u upotrebi koje osigurava knjigovodstvo, sadržane su u dvije evidencije u sintetičku i u analitičku evidenciju. Sintetička evidencija osigurava zbirne podatke u ukupnoj nabavnoj vrijednosti osnovnih sredstava u upotrebi, iznosu otpisane vrijednosti, iznosu sadašnje vrijednosti, zastarijevanju osnovnih sredstava, promjenama revalorizirane vrijednosti, i o unutrašnjoj strukturi osnovnih sredstava. Struktura osnovnih sredstava ističe podatke o vrijednosti npr. građevinskih objekata s jedne i oruđa za rad s druge strane. Između ove dvije kategorije osnovnih sredstava mora postojati skladan odnos. Analitička evidencija osnovnih sredstava odnosno pomoćna evidencija osnovnih sredstava obuhvaća analitičku evidenciju tj. vode se relevantni podaci o svakom pojedinačnom osnovnom sredstvu.

ACCOUNTING FOR OBTAINING OPERATING FUNDS

Professor Radovan Spremo PhD

Abstract: Fixed assets represent all assets that, in principle, enter their total value, are not consumed in one reproduction cycle, but their value due to physical and moral use gradually decreases, while retaining their original form to the end. Their cost in the business process is calculated by numerical methods using appropriate methodological procedures. The calculated amount represents depreciation, i.e. the value of spent fixed assets in a given time period. Fixed assets include real estate, plant equipment and intangible assets. Fixed assets can occur in the form of things and rights. In addition to this division, the division of fixed assets from the aspect of functional and time is also important for accounting. According to this functional and time criterion, fixed assets can be classified into three categories: fixed assets in use, fixed assets out of use and fixed assets under construction.

Key Words: *accounting coverage, fixed asset, inventory book, inventory card, capital, purchase*

LITERATURA

1. Beslać, S. (1996). *Osnove računovodstva*. Banja Luka: Ekonomski fakultet, Univerzitet u Banja Luci.
2. Medojević, V. (2006). *Menadyment računovodstva*. Čačak: Viša poslovna škola.
3. Mihić, D. (2005). *Finansijsko računovodstvo*. Banja Luka: Univerzitet za poslovni inženjering i menadzment Banja Luka.
4. Milojević, I. (2010). *Računovodstvo*. Beograd: Centar za ekonomske i finansijska istraživanja Beograd.
5. Spremo, R. (2017). *Poslovno računovodstvo*. Trebinje: Visoka škola za turizam i hotelijerstvo Trebinje.
6. Stavrć, B., Spremo, R. (2019). *Upravljanje poslovanjem preduzeća*. Banja Luka: Univerzitet za poslovni inženjering i menadzment Banja Luka.
7. Škarić-Jovanović, K., Tatić, V., Medojević, M, M., Samardžić, I. (2005): *Računovodstvo*. Beograd: poslovna škola Beograd.
8. Škarić-Jovanović, K., Radovanović, R. (2006). *Finansijsko računovodstvo*. Beograd: Centar za izdavačku djelatnost Ekonomski fakultet u Beogradu.