vrši svođenje sprovedenih knjiženja po obračunskoj osnovi na gotovinsku osnovu.

2.2.6. Rashodi knjiženi na tekuće rashode i izdatke koji nisu plaćeni do kraja izveštajne godine

Pažnja!

Važno je takođe napomenuti da, u knjiženja koja treba izvršiti kod korisnika budžetskih sredstava u njihovom knjigovodstvu pod 31.12.2019. god., kako bi se knjiženja poslovnih promena u 2019. godini svela na gotovinsku osnovu, a koja su naznačena u *čl. 4. Pravilnika o finansijskim izveštajima,* nisu obuhvaćeni slučajevi i postupci knjiženja kada se radi o **izvršenim knjiženjima rashoda na teret klase 400000** – *Tekući rashodi* **i izdataka na teret klase 500000** – *Izdaci za nefinansijsku imovinu* **kada tako knjiženi** rashodi odnosno izdaci **nisu do kraja 2019. god. i plaćeni.**

U vezi sa tako sprovedenim knjiženjima rashoda na teret odgovarajućih subanalitičkih konta **na klasi 400000** - *Tekući rashodi* i tekućih izdataka na teret **klase 500000** - *Izdaci za nefinansijsku imovinu,* **treba stornirati** iznose **sa tih konta, uz zaduženje** subanalitičkog **konta 131211 - *Obračunati neplaćeni rashodi***, odnosno odgovarajućeg subanalitičkog **konta 131212 - *Obračunati neplaćeni izdaci za nabavku nefinansijske imovine.***

PRIMER:

*Budžetski korisnik je primio **račun** od dobavljača za telekomunikacione usluge Preduzeća za PTT usluge za decembar **2019.** god. u iznosu od 108.000 din. (sa plaćenim PDV od 20%, koji iznosi 18.000 din.; 90.000 + 18.000 = 108.000). Tom prilikom je u knjigovodstvu ovog budžetskog korisnika sprovedeno knjiženje kojim je izvršeno zaduženje subanalitičkog konta 421411 - Telefon, telefaks i teleks, konta 123961 – PDV u primljenoj fakturi, uz paralelno odobrenje subanalitičkog konta 252111 - Dobavljači u zemlji. Na osnovu izvoda iz UT vidi se da je račun **plaćen** 12.1.**2020.** god., s napomenom da je **plaćeni PDV sa pravom na poreski odbitak.***

Knjiženje u 2019. god.

Dnevnik glavne knjige					
R. br.	**Broj računa**		**Naziv računa**	**Iznos**	
	Duguje	**Potražuje**		**Duguje**	**Potražuje**
1.	421411		Telefon, telefaks i teleks	90.000	
	123961		PDV u primljenim fakturama	18.000	
		252111	Dobavljači u zemlji		108.000
			- po fakturi dobavljača -		
2.	421411		Telefon, telefaks i teleks – **storno duguje**	**90.000**	
		131211	Obračunati neplaćeni rashodi	90.000	
			- storno neplaćen račun za PTT -		

Knjiženje u 2020. god.

Dnevnik glavne knjige					
R. br.	**Broj računa**		**Naziv računa**	**Iznos**	
	Duguje	**Potražuje**		**Duguje**	**Potražuje**
1.	252111		Dobavljači u zemlji	108.000	
		121112	Tekući račun		108.000
			- po izvodu UT na ime plaćene fakture -		
2.	421411		Telefon, telefaks i teleks	90.000	
		131211	Obračunati neplaćeni rashodi		90.000
			- za PTT usluge za decembar 2019. god. -		
3.	245241		Obaveze za PDV po izdatim fakturama	18.000	
		123961	PDV u primljenim fakturama po stopi 20%		18.000
			- po obračunu PDV -		

2.3. Obračun i knjiženje ispravke vrednosti osnovnih sredstava – amortizacije

430000 - Amortizacija i upotreba sredstava za rad predstavlja vrstu rashoda koja nastaje **na osnovu obračuna amortizacije** koji se vrši **na kraju godine.**

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava i korisnici sredstava OOSO i njihovi direktni i indirektni korisnici, u skladu sa *članom 14. stav 1. tačka 3) Uredbe,* **vode pomoćnu knjigu osnovnih sredstava** koja obezbeđuje detaljne podatke **o svim osnovnim sredstvima** definisanim ***Pravilnikom o nomenklaturi nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava sa stopama amortizacije*** („Sl. list SRJ", br. 17/97 i 24/00 – dalje: *Pravilnik o amortizaciji*).

Na početku razmatranja ove problematike treba napomenuti da, u uslovima primene odredaba *Uredbe* i primenom *Kontnog plana za budžetski sistem,* nefinansijska imovina – **osnovna sredstva - se prilikom nabavke 100%** (u vrednosti cele supstance) **amortizuju** iz razloga što se **izdaci na teret** konta **Klase 500000 u trenutku nabavke terete u celokupnom iznosu, a zatim** se primenom amortizacionih stopa **sukcesivno vrši ispravka vrednosti** (otpis) radi iskazivanja *vrednosti* osnovnih sredstava *prema stepenu istrošenosti.*

Nabavke osnovnih sredstava prema *Kontnom planu za budžetski sistem* **se knjiže** na taj način što se **celokupni iznos** osnovnih sredstava **u momentu nabavke evidentira kao izdatak** na teret odgovarajućeg konta **Klase 500000.**

Aktiviranjem - **stavljanjem u upotrebu** osnovnih sredstava vrši se **zaduženje** odgovarajućih konta **Klase 000000 uz** istovremeno **odobravanje** odgovarajućim kontima **Klase 300000,** čime se *u svakom trenutku uspostavlja ravnoteža* između ove dve klase, što predstavlja osnovno pravilo sistema budžetskog računovodstva.

Shodno pomenutom knjiženju nabavke osnovnih sredstava, **knjiženje** obračunate ispravke vrednosti – **amortizacije u celosti se knjiži zaduženjem** odgovarajućih konta **Klase 300000** po izvorima sredstava, a **odobrava se** odgovarajućim **kontima ispravke vrednosti u Klasi 000000** čime se ne remeti uspostavljena ravnoteža ove dve klase.

Do momenta donošenja *Zakona o budžetu R.Srbije za 2014. godinu* („Sl. glasnik RS", br. 110/13 i 116/14) bio je jasno definisan način obračuna amortizacije osnovnih sredstava i to tri načina:

1. kad se nabavka osnovnih sredstava vrši iz sredstava dobijenih *jednim delom iz* izvora *01* - budžetska sredstva, a *jednim delom iz sopstvenih prihoda u okviru odobrene aproprijacije;*
2. kad se nabavka osnovnih sredstava vrši isključivo iz sredstava sopstvenih prihoda;
3. kad se nabavka osnovnih sredstava vrši isključivo iz sredstava dobijenih u okviru aproprijacija iz izvora 01- budžetska sredstva.

Važno:

Napomena urednika: U ***članu 23. Zakona*** *o budžetu RS* ***za 2019. god.*** („Sl. glasnik RS", br. 95/18 **i 72/19**) utvrđeno je da direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava **u 2019.** godini *obračunatu ispravku vrednosti nefinansijske imovine iskazuju na teret kapitala, odnosno ne iskazuju rashod amortizacije i upotrebe sredstava za rad.* Napominjemo, ***poslednje izmene i dopune Zakona*** *o budžetu RS* ***za 2019. god.*** („Sl. glasnik RS", br. **72/19**) na snazi su **od 8.10.2019. god.**, međutim, njima **nije menjan** ***član 23. Zakona*** *o budžetu RS* ***za 2019. god.***

Dakle, obzirom da je ***Zakonom o budžetu*** *R.Srbije za 2014. god. članom 21, za 2015. - članom 22, za 2016. - članom 21, za 2017. - članom 23,* ***za 2018. i za 2019. god. - članom 23.*** utvrđeno da direktni i indirektni budžetski korisnici **obračunatu ispravku vrednosti nefinansijske imovine iskazuju na teret kapitala**, odnosno **ne iskazuju rashod amortizacije i upotrebe sredstava za rad, knjiženje obračuna amortizacije treba sprovesti na sledeći način:**

PRIMER:

Korisnik budžetskih sredstava je izvršio ***obračun*** *ispravke vrednosti (****amortizacije****) za 2019.g. primenom stopa propisanih Pravilnikom o amortizaciji, i to:*

Red.br.	Ispravka vrednosti amortizacije	Ukupno
1.	Građevinski objekti	15.000
2.	Oprema (kancelarijska + računarska)	107.875
	Ukupno:	122.875

Knjiženje:

Dnevnik glavne knjige					
R. br.	**Broj računa**		**Naziv računa**	**Iznos**	
	Duguje	**Potražuje**		**Duguje**	**Potražuje**
1.	311111		Zgrade i građevinski objekti	15.000	
		011129	Ispravka vrednosti poslovnog prost. i dr. objekata		15.000
			- ispravka vrednosti -		
2.	311112		Oprema	107.875	
		011229	Ispravka vrednosti administrativne opreme		107.875
			- ispravka vrednosti -		

3. Sagledavanje pojedinih konta imovine, obaveza i kapitala, prihoda i primanja, rashoda i izdataka, a zatim i rezultata poslovanja

U *Pravilniku o standardnom klasifikacionom okviru i Kontnom planu za budžetski sistem* („Sl. glasnik RS", br. 16/16, 49/16, 107/16, 46/17, 114/17, 20/18, 36/18, 93/18, 104/18, **14/19, 33/19 i 68/19** - dalje: ***Pravilnik o Kontnom planu***) **kod određenog broja konta nije precizno propisana njihova sadržina** iz čega proističu česte nedoumice, zajedno sa ostalim koje se susreću u postupku evidentiranja određenih poslovnih promena, pa ćemo stoga u nastavku **za određena sintetička konta dati mišljenje** o njihovoj prirodi, sadržini i funkciji a u vezi sa rešenjem eventualnih dilema koje se odnose na imovinu, obaveze, kapital, prihode i primanja, rashode i izdatke i rezultat poslovanja budžetskih korisnika, kao i korisnika sredstava OOSO.

3.1. Konta nefinansijske imovine čija sadržina nije propisana

Odredbama *člana 10. Pravilnika o Kontnom planu* **posebna subanalitička konta**, koja se odnose na **promene dobiti**, koje su rezultat promene vrednosti i druge promene u obimu, obuhvaćena su **u okviru sledećih sintetičkih konta:**

011100 - *Zgrade i građevinski objekti;*
012100 - *Kultivisana imovina;*
013100 - *Dragocenosti;*
014100 - *Zemljišta;*
014200 - *Podzemna blaga;*
014300 - *Šume i vode.*

U poslovanju budžetskog korisnika ponekad dolazi do ostvarenja **dobiti** koja je **rezultat promene vrednosti nefinansijske imovine**. **U tom slučaju pojedinačni navedeni sintetitički konto duguje uz odobrenje odgovarajućeg subanalitičkog konta u okviru sintetičkog konta 331100 - *Dobiti koje su rezultat promene vrednosti.***

Primer: *u slučaju da se* ***povećava vrednost zgrada*** *i građevinskih objekata, tada će* ***dugovati*** *subanalitički konto* ***011127*** *- Dobiti koje su rezultat promene vrednosti poslovnih zgrada,* ***a za isti iznos potražiваće*** *subanalitički konto* ***331121*** *- Dobiti koje su rezultat promene vrednosti poslovnih zgrada i drugih objekata.*

U našem primeru **nisu definisana tri aspekta:**