

VIŠJA KADROVSKA ŠOLA V KRAJNJU

PROFIL RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV

dr. Ivan Turk

Kranj, 1964

336.64



202200705

PROFIL RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV V GOSPODARSKI ORGANIZACIJI  
=====

1 OSNOVNA SREDSTVA IN RAČUNOVODSTVO OSNOVNIH SREDSTEV

1.1 POJEM OSNOVNIH SREDSTEV

V gospodarski praksi govorimo o osnovnih sredstvih ter si pri tem največkrat predstavljamo kar delovna sredstva. Dejansko pa osnovnih sredstev ne moremo istovetiti z delovnimi sredstvi. Pri primerjanju obeh pojmov ne ugotovimo samo dejstva, da obstoje delovna sredstva, ki niso osnovna sredstva in osnovna sredstva, ki niso delovna sredstva. Pri primerjanju obeh pojmov pridemo nujno tudi do spoznanja, da sta opredeljena z dveh popolnoma različnih vidikov in da je celo njuna primerjava v mnogočem zelo problematična.

Delovna sredstva so element proizvodnega oziroma poslovnega procesa, podobno kot delovni predmeti ali delo samo. Če govorimo o delovnih sredstvih, si jih moramo nujno predstavljati v zvezi z njihovim učinkovanjem v okviru določenega proizvodnega oziroma poslovnega procesa. Pri posameznem procesu se delovna sredstva ne spremenijo tako, da bi prenehala obstajati s prvotno določeno obliko in s prvotno določenimi lastnostmi, pač pa se sčasoma izrabijo in zastarijo. Z vrednostnega stališča ustreza nastopanju delovnih sredstev njihovo amortiziranje.

Osnovna sredstva so nasprotno sestavni del celotnih sredstev gospodarske organizacije, podobno kot obratna sredstva, rezervna sredstva ali sredstva skupne porabe. Če govorimo o osnovnih sredstvih, si jih moramo nujno predstavljati v okviru vsega tistega, na kar se nanaša pravica upravljanja gospodarske organizacije v določenem trenutku. Vsa sredstva, ki jih ima določena gospodarska organizacija, so vrednosti z različnimi pojavnimi oblikami; te vrednosti se zaradi proizvodnega oziroma poslovnega procesa stalno spreminjajo tako v pogledu svoje višine kot v pogledu svojih pojavnih

oblik, toda proučujemo jih pojmovno najlaže le glede na njihovo stanje v določenem trenutku. Osnovna sredstva se razlikujejo od obratnih sredstev po tem, da je njihovo preoblikovanje znatno počasnejše; medtem ko se obratna sredstva "obrnejo" praviloma več kot enkrat na leto, traja proces amortiziranja osnovnih sredstev več let ali celo desetletij. Osnovna sredstva vstopajo v celokupnost vseh sredstev gospodarske organizacije vedno le po svoji sedanji vrednosti.

Vidimo torej, da so delovna sredstva kategorija določenega procesa, osnovna sredstva pa po svojem izhodiščnem dojemanju kategorija določenega stanja. Obe kategoriji je potemtakem mogoče primerjati le, kolikor je določeno stanje vključeno v določen proces. Stroj, ki se kot osnovno sredstvo nahaja v gospodarski organizaciji ob zaključku leta, lahko potemtakem v nekem smislu nakazuje delovno sredstvo, ki ga je gospodarska organizacija uporabljala v proučevanem letu. Vendar to ni vedno nujno. Morda je bil stroj nabavljen šele ob zaključku leta.

Med osnovnimi sredstvi se dalje sploh nikoli ne pojavljajo tista delovna sredstva, ki jih gospodarska organizacija uporablja na podlagi zakupa. Toda tudi vsa delovna sredstva, ki pripadajo proučevani gospodarski organizaciji, niso v celoti uvrščena med njena osnovna sredstva. Že iz samega dejstva, da se osnovna sredstva kot vrednosti preoblikujejo počasi, sledi, da med nje ne moremo všteti tistih delovnih predstav, ki se izrabljajo v krajšem razdobju od leta dni in tedaj v celoti izgube svojo vrednost. Iz povsem praktičnih razlogov pa ne vštevamo med osnovna sredstva niti tistih delovnih sredstev, ki imajo manjšo vrednost od 10.000 din. Takšna delovna sredstva imenujemo drobni inventar ter jih uvrščamo med obratna sredstva.

Opredelevanje osnovnih sredstev z vrednostmi, ki se počasi preoblikujejo, povzroča še nadaljnja odstopanja od pojma delovnih sredstev. Med osnovna sredstva spadajo tudi razni dolgoročni

učinki oziroma storitve, ki se postopoma amortizirajo in ne prehajajo vrednostno takoj in v celoti na nastajajoče proizvode. Takšne dolgoročne učinke oziroma storitve, npr. odkupljene patente ali licence, lahko obravnavamo kot poseben element proizvodnega oziroma poslovnega procesa, ki se razlikuje od delovnih sredstev. Nikakor pa ne predstavljajo v istem smislu elementa proizvodnega oziroma poslovnega procesa takoimenovana osnovna sredstva izven uporabe. Prav tako ne takoimenovana osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi. Osnovna sredstva izven uporabe so pravzaprav bivša delovna sredstva oziroma potencialna delovna sredstva; sposobna so za nastopanje v vlogi elementa kakega konkretnega proizvodnega oziroma poslovnega procesa, čeprav v takšni vlogi v proučevanem trenutku ne nastopajo. Nasprotno pri osnovnih sredstvih v gradnji ali izdelavi še ne moremo govoriti o usposobljenosti za nastopanje v vlogi delovnega sredstva.

Končno lahko povzroča opredeljevanje osnovnih sredstev z vrednostmi, ki se počasi preoblikujejo, še uvrščanje določenih denarnih sredstev in terjatev med nje. Le na ta način je namreč mogoče zaključiti krog njihovega preoblikovanja. Proces amortiziranja npr. pomeni postopno prenašanje vrednosti osnovnih sredstev v uporabi in izven uporabe preko proizvodov na amortizacijska sredstva. K temu se pridružujeta prodaja in nakup, ki pomenita pretvorbo osnovnih sredstev izven uporabe preko terjatev v denarna sredstva osnovnih sredstev oziroma pretvorbo denarnih sredstev osnovnih sredstev preko osnovnih sredstev v gradnji in izdelavi v osnovna sredstva v uporabi.

To je torej najširši pojem osnovnih sredstev, ki se je v zadnjem času izkristaliziral pri nas. V nadaljnjih izvajanjih bomo izhajali iz nekoliko ožjega pojma. Predhodno pa se je treba dotakniti razvrstitve osnovnih sredstev v najširšem smislu.

## 1.2 VRSTE OSNOVNIH SREDSTEV

Z razvojem pojmovanja osnovnih sredstev pri nas so se spreminjale tudi posamezne vrste osnovnih sredstev.

Nomenklatura osnovnih sredstev, ki je bila v uporabi leta 1953 ob ocenjevanju osnovnih sredstev gospodarskih organizacij, je osnovna sredstva razvrščala takole:

- 0 - Zemljišča
- 1 - Gradbeni objekti
- 2 - Patenti, licence in druge pravice
- 3 - Energetski stroji, naprave in instalacije
- 4 - Delovni stroji, naprave in instalacije
- 5 - Specialni in specifični stroji, naprave in instalacije
- 6 - Transportna sredstva in sredstva za zveze
- 7 - Veliko orodje, instrumenti, laboratorijska oprema, obratni in poslovni inventar
- 8 - Dolgoletni nasadi
- 9 - Osnovna čreda

Na zgornji način so bila razvrščena vsa osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe. Posebej so se obravnavale investicije v teku, t.j. osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi.

Do kraja leta 1957 med osnovnimi sredstvi ni bilo drugih kategorij razen pravkar navedenih. Z januarjem 1958 so pa bila med osnovna sredstva uvrščena tudi nekatera denarna sredstva in z njimi povezane terjatve, čeprav o slednjih Zakon o sredstvih izrecno ne govori. Med denarna sredstva osnovnih sredstev je bilo tedaj treba šteti amortizacijska sredstva, denarna sredstva od plačanih odškodnin v zvezi z osnovnimi sredstvi, od prodanih osnovnih sredstev in druga. S terjatvami iz naslova osnovnih sredstev so pa bile mišljene tiste, ki nastajajo pri prodaji osnovnih sredstev,



zaradi danih predujmov za nova osnovna sredstva itd. Med osnovna sredstva potemtakem spadajo:

- a) osnovna sredstva v uporabi
- b) osnovna sredstva izven uporabe
- c) osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi
- č) denarna sredstva osnovnih sredstev
- d) terjatve iz osnovnih sredstev

Z januarjem 1961 pa denarna sredstva osnovnih sredstev in z njimi terjatve iz osnovnih sredstev polagoma izgublajo svoj strogi namenski značaj. Gospodarska organizacija lahko po tromesečju uporabi takoimenovano amortizacijo, ki pripada poslovnemu skladu, tudi za rodne obratovalne namene. Z druge strani pa lahko uporablja svoja denarna sredstva na žiro računu tudi za investicije. V pojavnih oblikah denarnih sredstev in terjatev se torej osnovna sredstva prepletajo z obratnimi sredstvi in je možno prelivanje v obe smeri. Zeključen krog preoblikovanja osnovnih sredstev je predrt in bo verjetno nadaljnji razvoj iz osnovnih sredstev sploh odpravil denarna sredstva in terjatve.

V nadaljnjih izvajanjih med osnovnimi sredstvi ne bomo upoštevali denarnih sredstev in terjatev, temveč le osnovna sredstva v uporabi, izven uporabe ter v gradnji ali izdelavi.

Osnovna sredstva v uporabi so po sedaj veljavnem kontnem planu razvrščena na naslednje konte:

- 000 - Zemljišča za gospodarske namene
- 01 - Gradbeni objekti gospodarskega značaja
- 002 - Rudarska dela in globinska vrtanja
- 003 - Delovne priprave
- 004 - Dolgoletni nasadi
- 005 - Osnovna čreda
- 006 - Patenti, licence in druge pravice
- 007 - Zagonski stroški

Tolmačenje vsebine prvih dveh vrst osnovnih sredstev ni potrebno. Med rudarska dela in globinsko vrtenja spadajo npr. izvozna in ventilacijska okna, glavni jamski prostori ali etaže dnevnih kopov. Med delovne priprave spadajo stroji, naprave in inštalacije, orodje, transportna sredstva, obratni in poslovni inventar. Z dolgoletnimi nasadi razumemo sadovnjake, vinograde, hmeljnike, oljčnake in podobno, medtem ko prirodni gozdovi zaenkrat ne predstavljajo osnovnih sredstev. Med osnovno čredo spada vsa živina razen živine v pitanju. Patent kot osnovno sredstvo predstavlja z enkratnim izplačilom odkupljeno pravico avtorjeve lastnine na določeni iznajdbi zaradi njene večletne uporabe, licenca kot osnovno sredstvo pa z enkratnim izplačilom pridobljeno pravico večletne uporabe s pomočjo patenta zaščitene iznajdbe. Zagonski stroški so končno tisti stroški, ki nastajajo pri gospodarski organizaciji v izgradnji in ob svojem nastanku ne moremo bremeniti proizvodnje, ker je še ni, niti jih ni mogoče vključiti v nabavno ceno ostalih investicij.

Osnovna sredstva izven uporabe so po sedaj veljavnem kontnem planu izkazana na kontu 009 ter formalno lahko zajemajo iste vrste kot osnovna sredstva v uporabi.

Tista osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe, ki jih je proučevala gospodarska organizacija nabavila skupno z drugimi zainteresiranimi gospodarskimi organizacijami in je pri tem prispevala le del njihove nabavne vrednosti, so po sedaj veljavnem kontnem planu izkazana posebej na kontu 020. V nadaljnjem se pri njih ne bomo izrecno zadrževali.

Osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi so po sedaj veljavnem kontnem planu izkazana na kontu 008 ter med drugim zajemajo celo investicijski material. Če pojmujeemo osnovna sredstva v najožjem smislu, potem med nje sploh ne spadajo investicije v teku investicijski material. V nadaljnjih izvajanjih pa bomo med

osnovnimi sredstvi upoštevali v načelu tudi tista, ki so že v gradnji ali izdelavi, kajti šele preko njih pridemo do osnovnih sredstev, ki jih lahko uporabljamo.

### 1.3 OSNOVNA SREDSTVA V POSLOVNEM PROCESU

Kot smo že pojasnili, bomo v nadaljnjih izvajanjih z osnovnimi sredstvi razumeli tista, ki so v uporabi, tista, ki so izven uporabe, in tista, ki so še v gradnji ali izdelavi. Tako pojmovana osnovna sredstva se pa pri poslovanju gospodarske organizacije pojavljajo v nekoliko drugačnem zaporedju, če jih proučujemo z vidika temeljnih poslovnih funkcij.

Z osnovnimi sredstvi v uporabi imamo res opravka le tedaj, kadar s pomočjo njih proizvajamo stvari ali opravljamo storitve. Z drugimi besedami bi lahko rekli, da so osnovna sredstva v uporabi tesno povezana s procesom proizvodnje v širšem smislu, kjer si ne predstavljamo samo dejavnosti v tovarniških obratih, temveč tudi dejavnost strokovnih služb, ki z vidika celotne gospodarske organizacije opravljajo interne storitve. Ni si npr. mogoče predstavljati nabavne ali razpečavne službe v gospodarski organizaciji brez ustreznih osnovnih sredstev, ki jim v nekem smislu omogočajo poslovanje.

Toda osnovna sredstva so tudi sama lahko predmet nabave ali razpečave. Pravzaprav morajo biti osnovna sredstva vedno preje nabavljena, predno preidejo v uporabo. Končno jih gospodarska organizacija lahko razpeča, če jih ne potrebuje več. Iz tega sledi, da osnovna sredstva v gospodarski organizaciji nastopajo pravzaprav v istem zaporedju kot njene tri temeljne poslovne funkcije: funkciji nabave ustrezajo osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi, funkciji proizvodnje osnovna sredstva v uporabi, funkciji razpečave pa osnovna sredstva izven uporabe.

Če bi ideje o različnih fazah življenjske dobe osnovnih sredstev in o njihovi različni vlogi v poslovnem procesu razvili dalje, bi lahko govorili o naslednjem zaporedju njihovih procesov in stanj:

- a) priskrba osnovnih sredstev
  - 1) osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi
- b) prenos osnovnih sredstev v uporabo
  - 2) osnovna sredstva v uporabi
- c) izločitev osnovnih sredstev iz uporabe
  - 3) osnovna sredstva izven uporabe
- č) odsvojitve osnovnih sredstev

V vseh teh primerih imamo opravka tudi z učinkovanjem četrte temeljne poslovne funkcije v gospodarski organizaciji, namreč s funkcijo financiranja. Priskrba osnovnih sredstev praviloma pomeni pretvorbo denarnih sredstev v osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi; pri tem so denarna sredstva lahko porabljena predhodno, istočasno ali naknadno s pojavom samih osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi. Le v izjemnih primerih denarna sredstva sploh niso potrebna. Ko so osnovna sredstva usposobljena za uporabo, sledi njihov prenos v uporabo, hkrati s tem pa začne proces amortiziranja, t.j. proces, v katerem vrednost osnovnih sredstev polagoma prehaja iz njihove funkcionalne oblike v vrednost proizvodnje, da bi končno ob prodaji proizvodov zavzela obliko terjatve in ob vnovčitvi terjatev obliko denarnih sredstev. Osnovna sredstva v uporabi, oziroma boljše, tisti njihov del, ki predstavlja delovna sredstva, je treba vzdrževati; pri vzdrževanju se pretvarjajo dejansko v delovne predmete ter povzročajo dodatne stroške. Ko gospodarska organizacija osnovnih sredstev iz tega ali onega razloga ne uporablja več, jih dejansko izloči iz uporabe; s tem, da imamo kot rezultat izločitve opravka z osnovnimi sredstvi izven uporabe, pa še ni rečeno, da takšna osnovna sredstva sploh niso več sposobna

za uporabo. Pri njih tudi ne preneha proces amortiziranja in ker fizično še vedno obstajajo v gospodarski organizaciji, jih mora ta še vedno oskrbovati kot dober gospodar, kar povzroča spet dodatne stroške. Ko končno gospodarska organizacija odsvoji osnovna sredstva, ta pri njej v fizičnem pogledu ne obstojajo več; odsvojitve osnovnih sredstev pomeni praviloma pretvorbo njihove vrednosti preko terjatev v denarna sredstva; denarna sredstva se pri tem lahko pojavijo predhodno, istočasno ali naknadno v primerjavi s samo odsvojitvijo osnovnih sredstev, so lahko večja, enaka ali manjša od evidentirane vrednosti samih osnovnih sredstev. Mnogokrat imamo v tej fazi opravka samo s preostalim materialom sicer že popolnoma izrabljenih in amortiziranih osnovnih sredstev, ob odsvojitvi katerega ni mogoče pričakovati večje vrednosti v denarni obliki. V izjemnih primerih pa lahko gospodarska organizacija osnovna sredstva, ki še imajo vrednost, odsvoji tudi neodmensko, t.j. brez pričakovanja ustreznih denarnih sredstev.

Iz bežno nakazane povezave osnovnih sredstev s poslovnimi procesi v gospodarski organizaciji torej vidimo, da je njihova problematika zelo obsežna in pestra.

#### 1.4 OBSEG RAČUNOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTEV

Predmet računovodstva osnovnih sredstev so osnovna sredstva v preje obrazloženem smislu ter z njimi povezani stroški. Vendar bi bili v zmoti, če bi menili, da obseg računovodstva osnovnih sredstev le evidenco o osnovnih sredstvih in z njimi povezanih stroškov. Prav tako bi bili v zmoti, če bi menili, da vsaka evidenca o osnovnih sredstvih že vstopa v pojem računovodstva osnovnih sredstev.

Pri evidenci nasploh in s tem tudi pri evidenci osnovnih sredstev imamo opravka z zbiranjem, urejevanjem, početnim obdelo-

vanjem in prikazovanjem določenih podatkov. V gospodarski organizaciji pa imamo več teoretičnih vrst evidence. Ena izmed njih je knjigovodska evidenca, ki jo nazivamo navadno kar knjigovodstvo. Knjigovodstvo kot celota zajema tisto poslovanje gospodarske organizacije, ki vpliva na stanje njenih sredstev, virov sredstev, na pojav njenih prihodkov, odhodkov ter doseženega finančnega rezultata kot razlike med njimi. Da bi knjigovodstvo lahko tako kompleksno zajelo poslovanje gospodarske organizacije, morajo biti vse strani poslovanja izražene v skupnem imenovalcu; tak skupni imenovalec pa je denarno izražena vrednost. Zato je tudi za knjigovodstvo osnovnih sredstev zanimiv le vrednostni vidik osnovnih sredstev, t.j. njihova nabavna vrednost, njihovi popravki vrednosti, njihova sedanja vrednost, njihova amortizacija in drugi stroški. Res knjigovodstvo osnovnih sredstev ta izhodiščni vidik lahko dopolnjuje še z drugimi, vendar ti zanj niso bistveni. Drugače je z operativno evidenco osnovnih sredstev, ki jo navadno nazivamo kar evidenca. Ker je namen te teoretske vrste evidence v zasledovanju povsem določenega dela celotnega poslovanja gospodarske organizacije, se seveda pri njej ne pojavlja nikaka potreba po skupnem imenovalcu. Za operativno evidenco osnovnih sredstev zaradi tega ni zanimiv izključno vrednostni vidik osnovnih sredstev, temveč so zanimivi drugi, bolj detajlni tehnični in tehnološki vidiki, npr. kapaciteta osnovnih sredstev in njeno izkoriščanje. Pri nadaljnjih izvajanjih nas ne bo zanimala več operativna evidenca osnovnih sredstev, temveč samo knjigovodstvo osnovnih sredstev.

Toda knjigovodstvo osnovnih sredstev še ni istovetno z računovodstvom osnovnih sredstev. V tem pogledu prevladujejo v naši gospodarski praksi premalo razčiščeni pojmi. Dejansko je treba z računovodstvom osnovnih sredstev razumeti naslednje dejavnosti:

a) knjigovodstvo osnovnih sredstev

- b) vrednostno planiranje osnovnih sredstev in njihovih stroškov
- c) računovodski nadzor nad osnovnimi sredstvi in njihovimi stroški
- d) računovodsko analizo osnovnih sredstev in njihovih stroškov.

Medtem ko so predmet knjigovodstva osnovnih sredstev sedanjni in pretekli procesi oziroma stanja v zvezi z osnovnimi sredstvi, so predmet vrednostnega planiranja osnovnih sredstev bodoči procesi oziroma stanja v zvezi z osnovnimi sredstvi. Zaradi tega bi lahko dejavnosti pod a) in b) označevali skupno kot računovodsko spremljanje osnovnih sredstev in njihovih stroškov. Z druge strani razumemo z računovodskim nadzorom osnovnih sredstev in njihovih stroškov tisto presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti, ki jo s pomočjo ustreznih knjigovodskih podatkov izvaja računovodski sektor v gospodarski organizaciji. Z računovodsko analizo osnovnih sredstev in njihovih stroškov pa razumemo presojanje njihove bonitete in iskanje njihovih bodočih izboljšav. Dejavnosti pod c) in d) bi lahko označevali skupno kot računovodsko proučevanje osnovnih sredstev in njihovih stroškov.

Tako pojmovano računovodstvo osnovnih sredstev je sestavni del internega računovodstva v gospodarski organizaciji, ki ga imenujemo tudi stroškovno računovodstvo. Eksterno računovodstvo v gospodarski organizaciji, ki ga imenujemo tudi finančno računovodstvo, le povzema zbirne podatke računovodstva osnovnih sredstev, medtem ko zanj podrobnosti niso zanimive. Eksterno ali finančno računovodstvo namreč spremlja in proučuje sredstva ter njihove vire nasploh, medtem ko se spušča v podrobnosti le pri vprašanih finančnih razmerij gospodarske organizacije z zunanjim svetom. Ker iz našega pojmovanja osnovnih sredstev izločujemo terjatve in denarna sredstva, prav tako pa med naloge računovodstva osnovnih

sredstev ne uvrščamo spremljanje in proučevanje virov osnovnih sredstev, sledi, da v njem niso bistveno zajeti elementi eksterne- ga poslovanja gospodarske organizacije, ki bi skladno s sedanjo prevladujočo prakso zahtevali uvrščanje računovodstva osnovnih sredstev v sklop eksterne- ga ali finančnega računovodstva.

Ko smo tako pojasnili mesto računovodstva osnovnih sred- stev in njegove sestavne dele, je čas, da si slednje ogledamo neko- liko podrobneje.

## 2 KNJIGOVODSTVO OSNOVNIH SREDSTEV

### 2.1 KNJIGOVODSKE LISTINE O OSNOVNIH SREDSTVIH

#### 2.1.1 POJEM KNJIGOVODSKIH LISTIN O OSNOVNIH SREDSTVIH

Knjigovodska listina je tista listina, na kateri je na do- ločen način ugotovljena izvršitev poslovnega dohodka, ki spreminja kako sredstvo, vir sredstev, prihodek ali odhodek gospodarske orga- nizacije. Vse listine, ki se pojavljajo pri poslovanju gospodarske organizacije, nimajo zgoraj opisanega značaja; potemtakem vse li- stine niso knjigovodske listine. Pač pa lahko tudi takšne dopolnju- jejo knjigovodske listine in sicer v tem smislu, da nakazujejo ce- lotni proces, ki je končno privedel do obravnavane spremembe dolo- čenega sredstva, vira sredstev, prihodka ali odhodka gospodarske organizacije. Takšen značaj ima npr. sklep delavskega sveta o na- kupu osnovnih sredstev ali naročilnica osnovnih sredstev. Knjigo- vodske listine o osnovnih sredstvih so pa nasprotno le tiste, ki izpričujejo že nastale spremembe pri osnovnih sredstvih in služijo kot podlaga za knjiženje.

Knjigovodske listine o osnovnih sredstvih so neločljivo po- vezane z zbiranjem podatkov o spremembah pri osnovnih sredstvih. Tipe teh sprememb smo označili kot priskrbo osnovnih sredstev,



prenos osnovnih sredstev v uporabo, izločitev osnovnih sredstev iz uporabe in odsvojitve osnovnih sredstev. Zato bomo v istem re-  
dosledu tudi skušali opisati ustrezne knjigovodske listine.

## 2.1.2 KNJIGOVODSKE LISTINE O PRISKRBI OSNOVNIH SREDSTEV

Gospodarska organizacija pride do svojih osnovnih sredstev v glavnem na naslednja dva načina:

- a) z nakupom oziroma z njihovo izgradnjo ali izdelavo
- b) z brezplačnim prejemom

V prvem primeru mora stopiti gospodarska organizacija v pogodbeno razmerje z drugim dobaviteljem, gradbenim podjetjem ali proizvajalcem, lahko pa tudi sama v lastni režiji izgradi ali izdela osnovno sredstvo. V drugem primeru gospodarska organizacija prav tako stopa v neko pravno razmerje z drugimi gospodarskimi oziroma delovnimi organizacijami, lahko pa pride do osnovnega sredstva tudi na ta način, da ga ugotovi kot neevidentirani presežek v svojem lastnem okviru. Vendar je treba pripomniti, da vključevanje neevidentiranih presežkov največkrat ne pomeni priskrbo dodatnega osnovnega sredstva in natura, temveč le in valore. Zaradi neznatnega pomena tovrstnih presežkov osnovnih sredstev, jih bomo v nadaljnjem zanemarili.

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje izvršeno priskrbo kake stvari, je prejemnica. Toda med knjigovodskimi listinami o priskrbi osnovnih sredstev ima običajna prejemnica prav neznatno vlogo; pojavlja se namreč le pri priskrbi investicijskega materiala, kolikor seveda tega posebej upoštevamo pri osnovnih sredstvih v gradnji ali izdelavi. V vseh drugih primerih je temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje izvršeno priskrbo osnovnega sredstva, le zapisnik o prejemu osnovnega sredstva; ta zapisnik predstavlja posebno vrsto prejemnice. V nasprotju s pre-

jemnico materiala obsega zapisnik o prejemu osnovnega sredstva še vrsto posebnih podatkov, ki so potrebni zaradi značaja osnovnih sredstev in njihovega posebnega obravnavanja v knjigovodstvu. Ta zapisnik izpolnjuje komisija za prejem osnovnih sredstev in sicer tedaj, ko je osnovno sredstvo prispelo v gospodarsko organizacijo in ko jo je skladiščnik obvestil o prispetju. Komisija v zapisnik vpisuje temeljne podatke o osnovnem sredstvu (npr. naziv, tehnični opis in dobavitelj), medtem ko podatke o listinah, ki so predhodile prejemu (npr. sklep delavskega sveta, kupna pogodba, račun) in druge podatke vpisuje knjigovodja osnovnih sredstev. Skladiščnik na zapisniku potrjuje samo prejem.

Seveda ima lahko zapisnik o prejemu osnovnega sredstva spet različne oblike glede na to, kakšno osnovno sredstvo gospodarska organizacija prejema. Zlasti se pojavijo posebnosti tedaj, ko gospodarska organizacija osnovno sredstvo prejema po fazah. To velja npr. za gradbene objekte ali osnovna sredstva, ki jih izdeluje v lastni režiji. Vendar lahko postavimo kot pravilo, da se v vsakem primeru na tak ali drugačen način pojavlja nek zapisnik o prejemu, medtem ko se v njegove podrobnosti, v njegovo obliko, a tudi konkretni naziv na tem mestu ne bi spuščali.

Osnovno sredstvo, ki ga je prejela gospodarska organizacija, še ni vedno sposobno za uporabo, temveč ga je treba mnogokrat predhodno montirati. V takšnih primerih se pojavljajo stroški montaže. Skoraj v vseh primerih pa je treba osnovno sredstvo transportirati do gospodarske organizacije, ki ga je nabavila, pri čemer prav tako nastajajo stroški. Da bi ugotovili nabavno vrednost osnovnega sredstva, so potrebni naslednji podatki:

- a) fakturna cena, ki je povečana pri uvoženih osnovnih sredstvih za ustrezno carino, prometni davek in druge uvozne dajatve
- b) stroški dovoza
- c) stroški montaže

Podatek pod a) je pri osnovnih sredstvih, ki jih je gospodarska organizacija brezplačno prejela, povzet po knjigovodskih podatkih tiste gospodarske ali druge organizacije, ki jih je proučevani brezplačno odstopila. Pri kupljenih, izgrajenih ali izdelanih osnovnih sredstvih pa je ta podatek razviden iz prejetih ali internih računov oziroma situacij ter morebitnih carinskih obračunov. Podobno so za podatek pod b) potrebni razni obračuni. Iz tega sledi, da je k zapisniku o prejemu osnovnega sredstva nujno treba priložiti še druge knjigovodske listine, ki bodisi pojasnjujejo vrednostne podatke v njem ali ga pa dopolnjujejo. Takšne knjigovodske listine so prejeti račun za osnovno sredstvo, interni račun za osnovno sredstvo, prejeta situacija za izgradnjo osnovnega sredstva, interna situacija za izgradnjo osnovnega sredstva, carinska deklaracija za uvoženo osnovno sredstvo, tovorni list za dovoz osnovnega sredstva, interni obračun dovoza osnovnega sredstva itd.

Podatek pod c) je nasprotno razviden iz prejetega računa za montažo osnovnega sredstva ali iz internega obračuna montaže osnovnega sredstva. Toda stroški montaže se ne pojavijo že ob fizičnem prejemu osnovnega sredstva v gospodarsko organizacijo, temveč so v tesni zvezi z njegovo naknadno usposobitvijo za uporabo. Zato stroškov montaže še ni mogoče vključiti v zapisnik o prejemu osnovnega sredstva. Ta zapisnik še ne izpričuje usposobljenosti določenega osnovnega sredstva za uporabo. Potrebna je torej druga knjigovodska listina in sicer zapisnik o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo. Tudi ta zapisnik je treba ses tavljeti komisijsko, priloženi so mu zgoraj navedeni računi oziroma obračuni montaže. Pri osnovnih sredstvih, ki jih ni treba montirati, seveda ni nikake časovne razlike med sestavljanjem zapisnika o njihovem prejemu in zapisnika o njihovi usposobitvi za uporabo; oba zapisnika sta celo lahko formalno združena. V vseh drugih primerih pa se pojavljajo časovne razlike pri sestavljanju obeh zapisnikov.

ter je torej primerneje, da sta tudi s formalnega stališča posebni knjigovodski listini.

Z nabavno vrednostjo, ki je oblikovana na zgoraj opisani način, se v gospodarski organizaciji pojavlja novo osnovno sredstvo, ki je končno usposobljeno za uporabo. S tem pa še ni rečeno, da se že nahaja v uporabi. Toda akt priskrbe osnovnih sredstev se zaključi s tem, da je določeno osnovno sredstvo v uporabni obliki na razpolago gospodarski organizaciji.

### 2.1.3 KNJIGOVODSKE LISTINE O PRENOSU OSNOVNIH SREDSTEV V UPORABO

S stališča naših gospodarsko-finančnih predpisov in naše gospodarske prakse govorimo o osnovnih sredstvih v uporabi od tistega trenutka dalje, ko so usposobljena za uporabo. S prvim dnem naslednjega meseca je namreč treba obračunati amortizacijo pri takšnih osnovnih sredstvih. Res je sicer, da gospodarska organizacija praviloma ne nabavlja osnovnih sredstev na zalogo, vendar zgolj dejstvo, da ima za uporabo usposobljena osnovna sredstva, še ne pomeni, da se ta osnovna sredstva tudi dejansko nahajajo v uporabi. Potreben je torej prenos osnovnih sredstev v uporabo.

Osnovno sredstvo je iz skladišča prenešeno najprej v okvir tiste organizacijske enote, zaradi katere je gospodarska organizacija sploh pristopila k njegovi nabavi. Kasneje seveda lahko spreminja svoje nahajališče. Toda čeprav se utemeljeno pojavlja dvom, da so osnovna sredstva v okviru posameznih organizacijskih enot vedno v uporabi, je vendar poenostavljeno treba jemati trenutek prenosa osnovnega sredstva iz prejemnega skladišča v okvir prve organizacijske enote, ki ga potrebuje, kot trenutek njegove dejanske pretvorbe v osnovno sredstvo v uporabi. Gospodarske organizacije pri nas vse premalo spremljajo interno gibanje osnovnih sredstev. Pravilno bi bilo:

- a) da se ne bi smelo nikako osnovno sredstvo brez ustrezne listine preseliti iz ene organizacijske enote v drugo
- b) da se ne bi smelo nikako osnovno sredstvo preseliti iz ene organizacijske enote v drugo brez utemeljenega razloga in ustrezne odobritve.

Listina, ki bi vedno morala spremljati premike osnovnih sredstev v okviru gospodarske organizacije, ki je pa večinoma še nepoznana, se imenuje poročilo s spremembò nahajališča osnovnega sredstva. Lahko bi jo imenovali tudi obremenilnica za osnovno sredstvo, ker je na podlagi nje določena organizacijska enota prevzela odgovornost za osnovno sredstvo. Ta listina predstavlja knjigovodsko listino, čeprav izpričuje le opravljene premike osnovnih sredstev v okviru gospodarske organizacije; ti premiki imajo namreč lahko svoj vpliv tudi na oblikovanje finančnega rezultata posameznih organizacijskih enot.

Ko je za novo nabavljeno osnovno sredstvo v zgornjem smislu izstavljeno prvo poročilo o spremembi njegovega nahajališča, lahko smatramo, da je dejansko prešlo v uporabo. Če obstoj posameznega osnovnega sredstva v okviru posamezne organizacijske enote vpliva na njen finančni rezultat, ta nikakor ne bo želela imeti osnovna sredstva, ki jih ne bi potrebovala. Nasprotno si bo prizadevala, da bodo prešla drugam. Če jih obdrži, je to le znak, da jih rabi in uporablja. Ta ugotovitev pa seveda ne drži v primerih, ko obstoj osnovnih sredstev v okviru posamezne organizacijske enote ne vpliva na njen finančni rezultat.

Pri izstavljanju poročila o spremembi nahajališča osnovnega sredstva je najbolje uporabljati načelo razbremenitve, t.j. da izstavi listino tisti, ki se razbremenjuje, potrdi jo pa tisti, ki se obremenjuje. Sedaj to načelo zahteva, da poročilo o spremembi nahajališča osnovnega sredstva sestavi ustrezni skladiščnik in

potrdi organizacijska enota, ki ga najprej potrebuje, pri prvem nadaljnjem premiku pa ga izstavi ta organizacijska enota in potrdi, druga, v katero je tedaj osnovno sredstvo prenešeno. Odobritev za premeščanje osnovnega sredstva bi moral dati vodja sektorja, v kolikor se premeščanje vrši v okviru sektorja, oziroma direktor gospodarske organizacije, v kolikor se premeščanje vrši med različnimi sektorji.

Poročilo o spremembi nahajališča osnovnega sredstva ima lahko različne oblike, od standardne oblike obrazca do oblike traku - recepisa. Vendar se s takšnimi podrobnostmi na tem mestu ne bi ukvarjali.

#### 2.1.4 KNJIGOVODSKE LISTINE O IZLOČITVI OSNOVNIH SREDSTEV IZVEN UPORABE

Vprašanje, kdaj je treba začeti govoriti o osnovnih sredstvih izven uporabe, ni razčiščeno niti v naših gospodarsko-finančnih predpisih, niti v naši gospodarski praksi. Nekateri celo teoretično osporavajo, da sploh obstoja ta vrsta osnovnih sredstev v nasprotju z osnovnimi sredstvi v uporabi. Saj so tako osnovna sredstva v uporabi kot osnovna sredstva izven uporabe podvržena procesu amortiziranja. Prav tako je težko postaviti točno mejo med obema vrstama osnovnih sredstev, če sploh obstajata.

V gospodarski praksi najdemo mnogokrat celo istovetenje izločitve osnovnih sredstev izven uporabe z izbrisom (razhodovanjem) osnovnih sredstev. Vendar izločitev osnovnih sredstev izven uporabe še ne negira osnovnih sredstev v gospodarski organizaciji, medtem ko izbris (razhodovanje) osnovnih sredstev pomeni, da ta v njej ne obstajajo več. Izločitev osnovnih sredstev izven uporabe ne pomeni nič drugega kot to, da jih gospodarska organizacija ne uporablja več, čeprav so morda za uporabo še sposobna. Zaradi poeno-

stavitve je najbolj primerno, če jemljemo kot renutek njihove pretvorbe v osnovna sredstva izven uporabe trenutek prenosa osnovnih sredstev v skladišče iz zadnje organizacijske enote, v kateri so bila v uporabi. To pretvorbo gospodarske organizacije pri nas večinoma povsem zanemarjajo, kar ni pravilno. Da bi jo lahko spremljali, je spet potrebna ustrezna knjigovodska listina, ki se pa zaradi kvalitetnega skoka ne sme več imenovati poročilo o spremembi nahajališča osnovnega sredstva, ampak npr. poročilo o izločitvi osnovnega sredstva iz uporabe. Po načelu razbremenitve bi to listino morala izstaviti tista organizacijska enota, ki bi se želela razbremeniti, a ne najde interesenta za osnovno sredstvo v okviru same gospodarske organizacije, temveč ga lahko preda le v skladišče, ki na listini potrdi prejem.

Pravzaprav imamo opravka z osnovnimi sredstvi izven uporabe v proučevani gospodarski organizaciji tudi v primeru, ko smo jih dali nekemu v zakup. Če gospodarska organizacija daje svoje osnovno sredstvo v zakup, lahko pomeni le, da ga sama ne potrebuje, tj., da je pri njej izven uporabe. Če da v zakup osnovno sredstvo, ki ga ima v skladišču, nikakor ne preide v uporabo pri njej, temveč pri tisti drugi gospodarski organizaciji, ki ga je vzela v zakup. Kljub temu v smislu same definicije osnovnih sredstev ne predstavlja osnovnega sredstva druge gospodarske organizacije, ampak osnovno sredstvo prve gospodarske organizacije. Dajanje osnovnega sredstva v zakup in njegovo vračanje iz zakupa potemtakem predstavlja le premike v okviru osnovnih sredstev izven uporabe pri proučevani gospodarski organizaciji. Seveda morajo takšne premike spremljati ustrezne knjigovodske listine. Imenujemo jih npr. zapisnik o predaji osnovnega sredstva v zakup ter zapisnik o vračanju osnovnega sredstva iz zakupa. Ker se v obeh primerih pojavljajo razmerja med proučevano gospodarsko organizacijo in zunanjim svetom, je treba obema knjigovodskima listinama priložiti še druge listine, ki po-

jasnjujejo oziroma dopolnjujejo podatke v njih, npr. pogodbo o dajanju osnovnega sredstva v zakup, ki mora drugim določevati mesečno zakupnino.

#### 2.1.5 KNJIGOVODSKE LISTINE O ODSVOJITVI OSNOVNIH SREDSTEV

Gospodarska organizacija odsvoji svoja osnovna sredstva v glavnem na naslednje načine:

- a) s prodajo
- b) z brezplačno oddajo
- c) z izbrisom (razhodovanjem)

V prvem primeru mora gospodarska organizacija praviloma stopiti v pogodbeno razmerje s kupcem. Toda podoben značaj odsvojitve osnovnega sredstva ima npr. tudi primanjkljaj, za katerega je nekdo obremenjen. V drugem primeru gospodarska organizacija prav tako stopa v neko pravno razmerje s tisto gospodarsko organizacijo, na katero brezplačno prenaša svoje osnovno sredstvo. V tretjem primeru nasprotno gospodarska organizacija likvidira osnovno sredstvo v svojem lastnem okviru.

Temeljna knjigovodska listina, ki izpričuje izvršeno odsvojitve osnovnega sredstva s pomočjo prodaje ali brezplačne oddaje, je zapisnik o predaji osnovnega sredstva. Ta zapisnik predstavlja posebno vrsto dobavnice. V nasprotju z dobavnico proizvodov obsega zapisnik o predaji osnovnega sredstva še vrsto posebnih podatkov, ki so potrebni glede na značaj osnovnih sredstev in njihovo obravnavanje v knjigovodstvu. Sestavlja ga posebna komisija, vendar podatke o listinah, ki so v zvezi s predajo osnovnega sredstva (npr. sklep delavskega sveta, kupna pogodba, pogodba o brezplačnem prenosu), temeljne podatke o evidenci osnovnih sredstev (npr. registrska številka, šifra nomenklature) in finančne podatke (npr. nabavna vrednost, popravek vrednosti) posreduje knjigovodja osnovnih sred



stev. Zastopnik kupca oziroma tiste gospodarske organizacije, na katero je osnovno sredstvo brezplačno preneseno, v tem zapisniku potrjuje prejem.

Prodajna cena osnovnega sredstva je lahko višja ali nižja od njegove sedanje vrednosti, tj. razlike med nabavno vrednostjo in popravkom vrednosti. Zato se upravičeno pojavlja vprašanje, ali je za kupca sploh zanimiv podatek o prvotni nabavni vrednosti osnovnega sredstva, če mora zanj plačati le dogovorjeno ceno. Toda če bi nova gospodarska organizacija že rabljeno osnovno sredstvo vključila v svojo evidenco zgolj po ceni, ki jo je morala plačati zanj, potem bi tudi amortizacijo morala obračunavati na tej osnovi, kar pomeni, da bi bilo takšno osnovno sredstvo amortizirano pri njej šele po toliko letih, kolikor znaša normalna življenjska doba novega osnovnega sredstva. Pričakovanje, da bo nabavljeno staro osnovno sredstvo služilo prav toliko časa kot nabavljeno novo osnovno sredstvo, je seveda nerealno. Zato je pri nas uveljavljena praksa, da gospodarska organizacija, ki je kupila že rabljeno osnovno sredstvo, obračunava amortizacijo od prvotne nabavne vrednosti osnovnega sredstva, medtem ko dejanska kupna cena, ki jo je morala zanj plačati, opredeljuje njegovo sedanjo vrednost, ki jo je še treba amortizirati. Sledi torej, da je podatek o prvotni nabavni vrednosti v zapisniku o predaji osnovnega sredstva pomemben tudi za novega kupca osnovnega sredstva. Za gospodarsko organizacijo, na katero je brezplačno prenešeno osnovno sredstvo, pa predstavlja npr. podatek o nabavni vrednosti ali popravku vrednosti sploh edino podlago za vrednostno vključitev pridobljenega osnovnega sredstva v evidenco.

Stroški demontaže prodanega ali brezplačno oddanega osnovnega sredstva se v večini primerov ne pojavljajo oziroma so minimalni. Če so večji, pa seveda nastopi vprašanje, kako jih pokriti. Kadar gospodarska organizacija osnovno sredstvo proda, bi morala

skrbeti, da dosežena prodajna cena pokrije ne samo sedanjo vrednost osnovnega sredstva, temveč tudi stroške njegove demontaže; kupca stroški demontaže izrecno namreč ne zanimajo. Drugače je v primeru brezplačne oddaje osnovnega sredstva. Tedaj takšni stroški upravičeno lahko bremenijo prejemnika osnovnega sredstva, ki bo z njimi, kakor tudi s stroški dovoza in kasnejše montaže, povečal vrednost brezplačno prejetega osnovnega sredstva.

Iz nakazanega sledi, da je k zapisniku o predaji osnovnega sredstva nujno treba priključiti še druge knjigovodske listine, ki bodisi pojasnjujejo vrednostne podatke o njem ali ga pa dopolnjujejo. Takšen značaj imajo npr. izdani račun za osnovno sredstvo, prejeti račun ali interni obračun za demontažo osnovnega sredstva in drugi.

Izbris (razhodovanje) osnovnega sredstva ima, kot smo že omenili, drugačen značaj. Gospodarska organizacija pristopi k izbrisu osnovnega sredstva tedaj, kadar ga niti s popravili ni mogoče več usposobiti za uporabo, oziroma je tehnično tako zastarelo, da se njegova uporaba ne izplača več. Ker v takem primeru ni mogoče najti niti kupca za osnovno sredstvo, niti ne pride v poštev brezplačen prenos, gospodarski organizaciji ne preostane drugo, kot da osnovno sredstvo v lastnem okviru likvidira. Osnovno sredstvo torej preostane biti osnovno sredstvo ter se pojavlja samo še kot preostali material.

Knjigovodska listina, ki izpričuje navedeni postopek, se imenuje zapisnik o izbrisu (razhodovanju) osnovnega sredstva. Sestavlja ga posebna komisija, ki mora med drugim v njem oceniti, koliko materiala bo preostalo iz bivšega osnovnega sredstva. Naloga knjigovodje osnovnih sredstev pa je, da posreduje podatke o nabavni in sedanji vrednosti osnovnega sredstva, kakor tudi o vrednosti preostalega materiala. Prav tako mora priskrbeti podatke o morebitnih stroških demontaže. Iz tega sledi, da je tudi k zapisniku o

izbrisu (razhodovanju) osnovnega sredstva treba priključiti druge knjigovodske listine, ki bodisi pojasnjujejo podatke v njem, ali ga pa dopolnjujejo. Takšen značaj imajo npr. izstavljeni račun za prodani preostali material ali prejemnica materiala, če je preostali material vskladiščen pri sami gospodarski organizaciji.

## 2.2 POSLOVNE KNJIGE O OSNOVNIH SREDSTVIH

### 2.2.1 POJEM POSLOVNIH KNJIG O OSNOVNIH SREDSTVIH

Poslovne knjige v knjigovodskem smislu so tiste, v katerih so na sistematičen način zapisani vsi poslovni dogodki, ki so razvidni iz knjigovodskih listin. Potemtakem ne moremo govoriti o katerikoli sistematični evidenci v gospodarski organizaciji kot o poslovni knjigi v knjigovodskem smislu. Delovodnik, v katerega so sistematično vpisani vsi prejeti in odposlani dopisi, npr. nima takšnega značaja. Nas pa v nadaljnjem zanimajo zgolj poslovne knjige v knjigovodskem smislu in sicer ne vse, temveč le tiste, ki se nanašajo na osnovna sredstva. Ali bolj določno, zanimajo nas tiste poslovne knjige, ki spadajo v okvir knjigovodstva osnovnih sredstev in v katerih se izvaja knjiženje na podlagi že obravnavanih knjigovodskih listin o osnovnih sredstvih. To pomeni, da bomo zaenkrat zanemarili celo knjiženje sprememb osnovnih sredstev v finančnem knjigovodstvu. Res pa se v večjih gospodarskih organizacijah tozadevne posamične vknjižbe izvajajo izključno v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev, medtem ko finančno knjigovodstvo prejema od njega le zbirne podatke. Ali z drugimi besedami, obravnavane knjigovodske listine o osnovnih sredstvih predstavljajo podlago za knjiženje v knjigovodstvu osnovnih sredstev, medtem ko zbirniki knjigovodstva osnovnih sredstev predstavljajo podlago za knjiženje v finančnem knjigovodstvu. Ni nikakega razloga, da ne

bi v izvajanjih predpostavljali ravno takšno razvito obliko knjigovodstva v večjih gospodarskih organizacijah.

Knjiženje v poslovnih knjigah o osnovnih sredstvih je po temtakem neločljivo povezano z urejevanjem podatkov o spremembah pri osnovnih sredstvih. Glede na to, po kakšnih vidikih urejemo podatke, pa razlikujemo v glavnem register osnovnih sredstev, dnevnik osnovnih sredstev in knjigovodsko kartoteko osnovnih sredstev. Nasprotno evidenca osnovnih sredstev po posameznih prostorih ali tehnična kartoteka osnovnih sredstev ne spadata v okvir knjigovodstva osnovnih sredstev kot njihove vrednostne evidence, ki je organsko vključena v spremljanje vseh sredstev, virov sredstev, prihodkov in odhodkov gospodarske organizacije.

V nadaljnjem bomo v nakazanem redosledu skušali opisati temeljne značilnosti poslovnih knjig o osnovnih sredstvih.

### 2.2.2 REGISTER OSNOVNIH SREDSTEV

Register osnovnih sredstev, ki se imenuje tudi inventarna knjiga za osnovna sredstva, je v smislu naših gospodarsko-finančnih predpisov najvažnejša poslovna knjiga o osnovnih sredstvih. V njej morajo biti obvezno:

- a) vpisane vse stvari iz osnovnih sredstev, ki so sposobne za uporabo
- b) izvršeni vpisi v istem zaporedju kot so te stvari nabavljene
- c) izvršeni izpisi teh stvari v trenutku, ko jih je gospodarska organizacija odsvojila.

Iz prvega sledi, da register osnovnih sredstev ne zajema nujno vseh osnovnih sredstev. Najprej so iz njega izločena osnovna sredstva, ki so v gradnji ali izdelavi. Toda tudi vsa osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, ne glede na to, ali jih gospo-

darska organizacija dejansko uporablja ali so nasprotno izven uporabe pri njej, niso nujno vpisane v registru osnovnih sredstev. Praviloma je v register osnovnih sredstev treba vpisovati le stvari. Takšen značaj imajo zemljišča za gospodarske namene, gradbeni objekti gospodarskega značaja, rudarska dela in glóbinska vrtanja, delovne priprave, dolgoletni nasadi in osnovna čreda. Ne predstavljajo pa stvari patenti, licence in druge pravice ter zagonski stroški. Njih potemtakem ni treba vpisovati v register osnovnih sredstev. Vendar menimo, da bi register osnovnih sredstev zaradi popolnosti le moral vsebovati vsa osnovna sredstva, ki so sposobna za uporabo, in ne samo stvari iz tega okvira. Osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi pa razumljivo ne spadajo v register osnovnih sredstev že iz razloga, ker niso usposobljena za uporabo, prav tako pa tudi njihova dokončna nabavna vrednost še ni poznana.

Iz drugega sledi, da register osnovnih sredstev prikazuje ne samo vsa osnovna sredstva, ki so usposobljena za uporabo, temveč tudi vrstni red njihove nabave. Tisto osnovno sredstvo, ki je bilo preje nabavljeno, mora biti tudi preje vpisano v register osnovnih sredstev. To je mogoče povsem dosledno doseči le tedaj, če so v register vpisana osnovna sredstva ne glede na njihovo vrsto. Obstoji namreč tudi možnost, da bi gospodarska organizacija v registru pustila za vsako kategorijo osnovnih sredstev potrebno število praznih listov oziroma zaporednih števil. Vendar na ta način register ne bi več nakazoval zaporedja nabave osnovnih sredstev nasploh, temveč le zaporedje nabave osnovnih sredstev kake posebne vrste. V registru bi ostajala prazna mesta, kar ne bi bilo v skladu z načelom urejenega vodenja poslovnih knjig. Zato menimo, da je treba v register vpisovati osnovna sredstva ne glede na njihovo vrsto. Prav tako se ponujata dve različni rešitvi v primeru, ko gospodarska organizacija istočasno nabavi več enakih osnovnih sredstev; takšna osnovna sredstva je namreč mogoče vpisati ali skupaj pod

isto registrsko številko ali pa vsako osnovno sredstvo pod svojo številko. Prva rešitev nehoti predpostavlja enako življenjsko pot vseh skupaj nabavljenih istovrstnih osnovnih sredstev, kar ni realno. Menimo, da je primernejša druga rešitev, ki poudarja posamezno osnovno sredstvo kot enoto. Številka, pod katero je posamezno osnovno sredstvo vpisano v register, ga mora spremljati skozi celotno njegovo življenjsko dobo; registrska številka mora tudi biti prikovana, pritrjena ali izpisana na samem osnovnem sredstvu, če je to seveda izvedljivo.

Iz tretjega končno sledi, da mora biti v registru osnovnih sredstev naznačeno, katera osnovna sredstva je gospodarska organizacija odsvojila. To pomeni, da je nujno treba pri tisti registrski številki, pod katero je bilo prvotno vpisano osnovno sredstvo, pripisati podatke o odsvojitvi. V gospodarski praksi pa obstoji tolmačenje, da mora o biti v registru osnovnih sredstev kronološko vpisane ne samo nabave osnovnih sredstev, temveč vse spremembe osnovnih sredstev. Le na ta način je namreč mogoče primerjati stanje nabavne vrednosti v registru vsebovanih osnovnih sredstev s stanjem nabavne vrednosti osnovnih sredstev v finančnem knjigovodstvu. Po tem tolmačenju bi bilo treba vsako odsvojeno osnovno sredstvo v registru osnovnih sredstev ponovno vpisati v prvo prsto vrsto, toda z njegovo prvotno registrsko številko in z rdečo barvo. Takšno tolmačenje, ki izhaja iz nujnosti vsklajevanja posameznih evidenc o osnovnih sredstvih, ima vsekakor svojo utemeljenost v pogojih vodenja nekopirne kartoteke osnovnih sredstev. V moderno organiziranem knjigovodstvu osnovnih sredstev pa lahko poskrbijo dnevnik za potrebno vsklajevanje podatkov o nabavni vrednosti. Podatki o popravkih vrednosti pa praviloma sploh niso razvidni iz registra osnovnih sredstev ter torej njihovo vsklajevanje z ustreznimi podatki v finančnem knjigovodstvu nikakor ni izvedljivo. Register osnovnih sredstev ne kaže prenatrpati s podatki, ki jih lahko

nudijo dnevnik in knjigovodske kartice osnovnih sredstev. Menimo, da je dovolj, če za vsako vpisano osnovno sredstvo vsebuje registrsko številko, šifro nomenklature, podatke o dobavitelju, datumu nabave, knjigovodski temeljnici o nabavi, nabavni vrednosti, kakor tudi podatke o odsvojitvi.

### 2.2.3 DNEVNIK OSNOVNIH SREDSTEV

Po svojem bistvu predstavlja dnevnik osnovnih sredstev poslovno knjigo, ki po kronološkem načelu prikazuje vse nastale spremembe na osnovnih sredstvih. V sistemu kopirnega kartotečnega knjigovodstva poteka knjiženje na dnevniku istočasno s knjiženjem na kontih, ki imajo obliko kartic, in sicer navadno tako, da se knjiženje vrši na ustrezni kartici, kopira pa na dnevnik. Celotnost vseh kartic osnovnih sredstev tvori knjigovodsko kartoteko osnovnih sredstev. Ta v nasprotju z dnevnikom predstavlja vedno poslovno knjigo, ki spremembe na osnovnih sredstvih prikazuje že urejeno po določenih stvarnih znakih.

Vendar v kopirnem kartotečnem knjigovodstvu dnevnik ne ostaja samo kronološka evidenca. Dnevnik dobiva neke vrste zbiralni značaj, saj združuje podatke, ki so sicer razdrobljeni na velikem številu kartic. Nikakor pa ni nujno, da bi bil zbiralni značaj dnevnika osnovnih sredstev povsem univerzalen; lahko že pri uporabi dnevnikov začnemo uveljavljati določene stvarne znake, ki jih nato pri karticah le še bolj podrobno razčlenjujemo. Ta rešitev je pri sodobno organiziranem knjigovodstvu osnovnih sredstev celo pravilo. Namesto enega dnevnika osnovnih sredstev se torej pojavlja več dnevnikov, od katerih vsak zajema le povsem določeno vrsto sprememb na osnovnih sredstvih.

Ko smo pojasnjevali pojem osnovnih sredstev, smo ugotovili, da imamo dve bistveno različni skupini osnovnih sredstev:

- a) osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi
- b) osnovna sredstva usposobljena za uporabo, ki so bodisi v uporabi ali izven nje.

V register osnovnih sredstev so vpisana le osnovna sredstva, ki so že usposobljena za uporabo. Toda knjigovodstvo osnovnih sredstev ne sme zanemariti osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi. Obstoje sicer mišljenja, da je treba podrobnejšo evidenco o osnovnih sredstvih, ki so še v gradnji ali izdelavi, voditi v okviru samega finančnega knjigovodstva in ne v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev. Kjer investicijska dejavnost ni obsežnejša, je morda takšna rešitev prikladna, nikakor pa ni v primeru, kjer ima gospodarska organizacija zelo veliko število objektov v gradnji ali strojev v izdelavi. V takem primeru mora biti analitična evidenca o njih v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev, medtem ko finančno knjigovodstvo povzema le sintetične podatke.

Pri takšni rešitvi morajo dnevniki osnovnih sredstev zajemati več kot samo osnovna sredstva, ki so vpisana v registru osnovnih sredstev. Razlikovati je treba:

- a) dnevnik osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi
- b) dnevnik osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo

V prvo skupino dnevnikov spadajo npr. naslednji dnevniki, ki sledijo sintetičnim karticam finančnega knjigovodstva:

- aa) dnevnik investicijskega materiala
- ab) dnevnik investicij v teku
- ac) dnevnik drugih nabav osnovnih sredstev

Na dnevniku investicijskega materiala so vknjiženi prejemni in oddaje tega materiala, kamor med drugim spadajo tudi preostali deli od izbranih osnovnih sredstev. Knjigovodski listini, na podlagi katerih so vknjižene te spremembe, so npr. prejemnica



investicijskega materiala in oddajnica investicijskega materiala.

Na dnevniku investicij v teku so vknjižene zlasti spremembe pri objektih v gradnji, a tudi opremi v izdelavi oziroma opremi v montaži ter zagonskih stroških v teku. Knjigovodske listine, na podlagi katerih so vknjižene te spremembe, so npr. zapisnik o prejemu osnovnega sredstva (ki še ni usposobljeno za uporabo), obračun stroškov montaže osnovnega sredstva in zapisnik o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo.

Na dnevniku drugih nabav osnovnih sredstev so končno vknjižene nabave tistih osnovnih sredstev, ki so že takoj usposobljena za uporabo. To pravzaprav niso več prava osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi ter jih prikazujemo med njimi zgolj zaradi tega, da bi nam bil vedno dosegljiv ustrezni podatek, ki je komplementaren podatkom o nabavljenem investicijskem materialu in o nabavljenih še ne usposobljenih osnovnih sredstvih. Pojem nabave osnovnih sredstev je namreč precej širši od pojma osnovnih sredstev, ki so v istem obračunskem razdobju na novo usposobljena za uporabo. Knjigovodski listini, na podlagi katerih so vknjižene spremembe na dnevniku drugih nabav osnovnih sredstev, sta pa zapisnik o prejemu osnovnega sredstva v povezavi z zapisnikom o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo.

Vse dnevnike osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi je praviloma treba zaključiti ob koncu leta ter v naslednjem letu odpreti nove s prenešenim saldom.

V drugo skupino dnevnikov, tj. v skupino dnevnikov osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo, pa spadajo:

- ba) dnevnik zemljišč za gospodarske namene
- bb) dnevnik gradbenih objektov gospodarskega značaja
- bc) dnevnik rudarskih del in globinskih vrtanj
- bč) dnevnik delovnih priprav



bd) dnevnik dolgoletnih nasadov

bf) dnevnik patentov, licenc in drugih pravic

bg) dnevnik zagonskih stroškov

Kakor vidimo, so ti dnevniki že spet skladni s predpisanimi sintetičnimi karticami finančnega knjigovodstva. Lahko jih pa še bolj razčlenimo, npr. tako, da namesto dnevnika delovnih priprav uvedemo poseben dnevnik za stroje, dnevnik za naprave in instalacije, dnevnik za veliko orodje, instrumente in laboratorijsko opremo, dnevnik za transportna sredstva in dnevnik za inventar. Lahko dnevnika razčlenjujemo celo dalje po amortizacijskih skupinah.

Na teh dnevnikih vknjižujemo povečanje in zmanjšanje stanja za uporabo usposobljenih osnovnih sredstev. Knjigovodske listine, ki nakazujejo to gibanje, so npr. zapisnik o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo, zapisnik o predaji osnovnega sredstva (v primeru njegove prodaje ali brezplačne oddaje) in zapisnik o izbrisu osnovnega sredstva.

V tem smislu so obravnavani dnevniki le bolj razčlenjen register osnovnih sredstev. Medtem ko v register osnovnih sredstev vpisujemo nova osnovna sredstva v istem zaporedju kot so usposobljena za uporabo in sicer ne glede na njihovo vrsto, obstoje dnevnik ločeno po njihovih vrstah. In medtem ko v registru le pod prvotnim vpisom naznačimo odsvojitve osnovnega sredstva, se sedaj v dnevnikih poslužujemo rdečega storna. Ti dnevnik se pa podobno kot register osnovnih sredstev ne zaključujejo letno, temveč služijo svojemu namenu iz leta v leto. Njihov promet je vedno mogoče usoglaštevati z ustreznimi saldi na karticah finančnega knjigovodstva.

Toda spremembe, ki se nanašajo na osnovna sredstva usposobljena za uporabo, niso samo spremembe in natura, temveč tudi spremembe in valore. Pri tem mislimo zlasti na zmanjševanje njihove vrednosti zaradi procesa amortiziranja. Za knjiženje letnih popravkov vrednosti osnovnih sredstev je pa treba odprti posebne

dnevnike, ki so parni k temeljnim dnevnikom. Takšni dnevniki so:

- bb2) dnevnik popravkov vrednosti gradbenih objektov gospodarskega značaja
- bc2) dnevnik popravkov vrednosti rudarskih del in globinskih vrtanj
- bč2) dnevnik popravkov vrednosti delovnih priprav
- bd2) dnevnik popravkov vrednosti dolgoletnih nasadov
- be2) dnevnik popravkov vrednosti osnovne črede
- bf2) dnevnik popravkov vrednosti patentov, licenc in drugih pravic
- bg2) dnevnik popravkov vrednosti zagonskih stroškov

Ustrezno razčlenitvi temeljnih dnevnikov osnovnih sredstev, ki so usposobljena za uporabo, lahko podrobnejše razčlenimo tudi dnevnike popravkov vrednosti. Na teh dnevnikih vknjižujemo vsako leto obračunane knjigovodske odpise, a tudi podatke o popravkih vrednosti, ki se nanašajo na odsvojena osnovna sredstva oziroma na osnovna sredstva, ki v trenutku njihove uvrstitve v uporabo pri proučevani gospodarski organizaciji niso več nova, temveč že rabljena. Knjigovodske listine, ki nakazujejo to gibanje vrednosti, so npr. obračun amortizacije, zapisnik o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo (ki je bilo brezplačno prejeto ali kupljeno kot že rabljeno), zapisnik o predaji osnovnega sredstva (ki je bilo prodano ali brezplačno oddano) in zapisnik o izbrisu (razhodo- vanju) osnovnega sredstva.

Ti dnevniki dopolnjujejo vrednostne podatke o osnovnih sredstvih, ki so sicer vpisana v registru osnovnih sredstev. Zaradi načina njihove grupacije pa je vedno mogoče usoglaševati njihov promet z ustreznimi saldi na karticah finančnega knjigovodstva.

Mnogo gospodarskih organizacij se bo verjetno povsem zadovoljilo z zgoraj opisanim obsegom knjigovodske evidence o osnov-

nih sredstvih. Vendar s tem še nimajo knjigovodsko zasnovanega pogleda v vsa vmesna gibanja osnovnih sredstev. Pri tem mislimo na spremljanje osnovnih sredstev po posameznih nahajališčih, na njihovo izločitev izven uporabe, na dajanje v zakup in podobno. Gospodarska organizacija, ki bi želela dobivati takšne podatke iz svojega knjigovodstva osnovnih sredstev, si bo seveda morala ustrojiti posebno knjigovodsko kartoteko. Toda hkrati z njo se bodo pojavili tudi posebni dnevnik z zbiralnim značajem. Če omejimo število teh dnevnikov na minimum, se pojavljata vsaj dva in sicer:

- 1) dnevnik osnovnih sredstev v uporabi
- 2) dnevnik osnovnih sredstev izven uporabe

Na dnevnik osnovnih sredstev v uporabi bi bili v tem primeru knjiženi vsi notranji premiki teh osnovnih sredstev. Zaradi poenostavitve lahko vzamemo, da je s tistim trenutkom, ko je posamezno osnovno sredstvo usposobljeno za uporabo, tudi dejansko že v uporabi in da je zanj obremenjena določena organizacijska enota. To pomeni, da se istočasno z zapisnikom o usposobitvi osnovnega sredstva za uporabo, pojavlja tudi prvo poročilo o spremembi nahajališča osnovnega sredstva. Zaradi tega se prvo poročilo o spremembi nahajališča osnovnega sredstva pojavlja kot knjigovodska listina za knjiženje v dnevniku osnovnih sredstev v uporabi. Vse kasnejše spremembe nahajališča so povezane z izstavljanjem novih poročil o spremembi nahajališča osnovnega sredstva, kar pomeni, da bodo kot knjigovodske listine povzročile v dnevniku osnovnih sredstev v uporabi enkrat rdeči storno na starem nahajališču in enkrat nov vpis na novem nahajališču. Ko bodo osnovna sredstva izločena iz uporabe, bo ta poslovni dogodek treba prikazati na dnevniku osnovnih sredstev v uporabi le z rdečim stornom; kot knjigovodska listina se bo pri tem pojavilo poročilo o izločitvi osnovnega sredstva izven uporabe.

Na dnevniku osnovnih sredstev izven uporabe bi bili po predlagani rešitvi knjiženi vsi premiki osnovnih sredstev izven uporabe. V gospodarski organizaciji se poleg osnovnih sredstev v uporabi pojavijo tudi osnovna sredstva izven uporabe, ki so lahko dana v zakup ali pridejo nazaj iz zakupa, ki so lahko prodana, brezplačno, oddana ali izbrisana. Knjigovodske listine, ki spremljajo te poslovne dogodke in ki potemtakem predstavljajo podlago za ustrezna knjiženja, so npr. poročilo o izločitvi osnovnega sredstva izven uporabe, zapisnik o predaji osnovnega sredstva v zakup, zapisnik o vračanju osnovnega sredstva iz zakupa, zapisnik o predaji osnovnega sredstva (v primeru prodaje ali brezplačne oddaje) in zapisnik o izbrisu (razhodovanju) osnovnega sredstva.

Dnevnik osnovnih sredstev v uporabi in dnevnik osnovnih sredstev izven uporabe je hkrati z ustrezno kartoteko, ki jo bomo še opisali, najbolj prikladno zaključiti letno. V naslednjem letu se kot otvoritvena postavka pojavlja skupno stanje osnovnih sredstev v uporabi oziroma skupno stanje osnovnih sredstev izven uporabe po posameznih organizacijskih enotah, glede na to, kateri dnevnik imamo v vidu. Posamično pa je nato treba vpisovati v oba dnevnika vse spremembe, ki se pojavijo v novem poslovnem letu. Tako je promet obeh dnevnikov skupaj vedno mogoče primerjati s stanjem vseh za uporabo usposobljenih osnovnih sredstev v finančnem knjigovodstvu, medtem ko zgolj promet dnevnika osnovnih sredstev v uporabi daje vpogled v stanje osnovnih sredstev v uporabi ter promet dnevnika osnovnih sredstev izven uporabe vpogled v stanje osnovnih sredstev izven uporabe.

Vsi dnevniki za uporabo usposobljenih osnovnih sredstev morajo nujno vsebovati kolone o nabavni vrednosti, popravku vrednosti in morda še sedanji vrednosti osnovnih sredstev, saj so te kolone bistvene za kartice samih osnovnih sredstev. Drugače je z dnevniki osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi, kjer navadno

povsem zadostuje podatek o nabavni vrednosti teh osnovnih sredstev, medtem ko je pri dnevniku investicijskega materiala še dodatno potreben podatek o količini. V podrobnosti izvedbe samih dnevnikov se pa na tem mestu ne bi spuščali.

#### 2.2.4 KNJIGOVODSKA KARTOTEKA OSNOVNIH SREDSTEV

Knjigovodska kartoteka osnovnih sredstev sestoji iz posameznih knjigovodskih kartic, na katerih so posamično in po določenih stvarnih znakih prikazane spremembe na

- a) osnovnih sredstvih v gradnji ali izdelavi
- b) osnovnih sredstvih usposobljenih za uporabo

Knjiženje na knjigovodskih karticah osnovnih sredstev poteka vedno z hkratnim kopiranjem na ustrezni dnevnik osnovnih sredstev. Zato ni potrebno ponovno pojasnjevati knjigovodskih listin, ki predstavljajo podlago za knjiženje, niti značaja posameznih sprememb. Dovolj je, če izhajamo iz posameznih vrst dnevnikov osnovnih sredstev in pojasnimo, katere kartice osnovnih sredstev ti dnevniki povezujejo.

Vzemimo najprej knjigovodsko kartoteko osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi! Kot sledi že iz razvrstitve dnevnikov osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi, lahko to knjigovodsko kartoteko razdelimo na tri ločene dele:

- aa) knjigovodsko kartoteko investicijskega materiala
- ab) knjigovodsko kartoteko investicij v teku  
in še morda
- ac) knjigovodsko kartoteko drugih nabav osnovnih sredstev.

Knjigovodska kartoteka investicijskega materiala sestoji iz kartic za vsako vrsto investicijskega materiala posebej. Po svoji obliki se te kartice ne razlikujejo od kartic materialnega ali blagovnega knjigovodstva ter vsebujejo med drugim podatke o

količini in vrednosti investicijskega materiala. Knjigovodske kartice investicijskega materiala so v kartoteki lahko razvrščene tako, da je npr. nepotrebni in zastareli investicijski material razviden posebej.

Knjigovodska kartoteka investicij v teku sestoji iz kartic, od katerih se vsaka nanaša na drug objekt v gradnji, opremo v izdelavi oziroma montaži in podobno. Po svoji obliki so te kartice lahko iste kot kartice v finančnem knjigovodstvu, saj pri njih ni potreben niti podatek o količini, ker se vsaka kartica nanaša na eno samo osnovno sredstvo v gradnji oziroma izdelavi, niti ni potreben podatek o popravku vrednosti ali sedanji vrednosti, ker se osnovna sredstva v gradnji oziroma izdelavi praviloma še niso začela amortizirati. Na knjigovodskih karticah investicij v teku se nabira vrednost posameznega osnovnega sredstva v gradnji oziroma izdelavi, ki ustreza fazi njegove dovršitve. Te kartice so lahko urejene po vrstah osnovnih sredstev v gradnji oziroma izdelavi.

Knjigovodska kartoteka drugih nabav osnovnih sredstev sestoji iz kartic, od katerih se vsaka nanaša na določeno novo nabavljeno skupino osnovnih sredstev. Po svoji obliki so te kartice lahko iste kot kartice v finančnem knjigovodstvu; v tem pogledu je torej ta knjigovodska kartoteka podobna tudi knjigovodski kartoteki investicij v teku. Toda v nasprotju z njo lahko sedaj vsaka knjigovodska kartica zajema več novo nabavljenih osnovnih sredstev. Kartice so v kartoteki lahko urejene po vrstah novo nabavljenih osnovnih sredstev, po virih njihovega financiranja in podobno.

Vse kartice knjigovodske kartoteke osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi je praviloma treba ob koncu leta zaključiti ter prenesti saldo v novem letu na nove kartice. Drugače je s karticami temeljne knjigovodske kartoteke osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo. To kartoteko imamo navadno pred očmi, kadar govorimo o knjigovodstvu osnovnih sredstev. Sestoji iz individual-

nih kartic za osnovna sredstva. Vsako osnovno sredstvo, ki je usposobljeno za uporabo, ima v tej knjigovodski kartoteki svojo posebno kartico. Na njej so med drugim razvidni podatki o njegovi nabavni vrednosti, popravku vrednosti in sedanji vrednosti. Pri tem je podatek o nabavni vrednosti posameznega osnovnega sredstva vpisan na individualno knjigovodsko kartico osnovnega sredstva hkrati z vpisom na dnevnik ustrezne skupine osnovnih sredstev (npr. gradbenih objektov gospodarskega značaja, delovnih priprav itd.), podatek o vsakoletnem popravku vrednosti pa hkrati z vpisom na dnevnik popravkov vrednosti ustrezne skupine osnovnih sredstev (npr. popravkov vrednosti gradbenih objektov gospodarskega značaja, popravkov vrednosti delovnih priprav itd.). Številni dnevniki osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo torej na različne načine povzemajo vse vrednostne podatke, ki se nahajajo na individualnih karticah osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo. Te kartice imajo trajen značaj, se ne zaključujejo vsako leto, temveč spremljajo posamezno osnovno sredstvo skozi celotno njegovo življenjsko dobo. V kartoteki so urejene po kontih finančnega knjigovodstva, v njihovem okviru po amortizacijskih skupinah, lahko pa tudi po organizacijskih enotah.

Končno lahko v gospodarski organizaciji obstoje še knjigovodske kartice, s pomočjo katerih je razvidno prostorno oziroma funkcionalno gibanje osnovnih sredstev, ki so usposobljena za uporabo, do trenutka, ko so odsvojena. Pri tem mislimo na knjigovodsko kartoteko nahajališč osnovnih sredstev v uporabi in na knjigovodsko kartoteko osnovnih sredstev izven uporabe.

Knjigovodska kartoteka nahajališč osnovnih sredstev v uporabi sestoji iz kartic, od katerih se vsaka nanaša na določeno organizacijsko enoto, v njenem okviru pa še na skupino osnovnih sredstev ali celo amortizacijsko skupino. Posamezna kartica te kartoteke torej zajema praviloma več osnovnih sredstev v uporabi,



s katerimi je zadolžena določena organizacijska enota. Vpisi nanjo se vrše hkrati z vpisi na že obravnavanem dnevniku osnovnih sredstev v uporabi. Kartice te kartoteke imajo isto obliko kot kartice temeljne knjigovodske kartoteke osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo. Tudi po organizacijskih enotah je namreč treba spreminjati nabavno in sedanjo vrednost osnovnih sredstev, vendar je s tega novega vidika zanimiva le vsota nabavnih vrednosti in vsoda sedanje vrednosti osnovnih sredstev, ki se nahajajo v posamezni organizacijski enoti, ne pa več nabavna vrednost in sedanja vrednost vsakega posameznega osnovnega sredstva posebej. Sedanja vrednost osnovnih sredstev v okviru posamezne organizacijske enote se seveda spreminja zaradi vsakoletnih popravkov vrednosti, toda že spet povsem zadostuje poznati le vsoto teh popravkov, ki se nanaša na osnovna sredstva v posamezni organizacijski enoti. Ker v določenem obračunskem razdobju, je ob začetku vsakega leta najbolj prikladno odpreti nove kartice z zbirnimi vrednostnimi podatki. Medtem ko je začetna postavka na katerikoli kartici nahajališča osnovnih sredstev v uporabi zbirna, sledijo med letom povsem individualni vpisi na podlagi poročil o spremembi nahajališča osnovnega sredstva. Knjigovodska kartoteka nahajališč osnovnih sredstev v uporabi je urejena po organizacijskih enotah, v njihovem okviru pa po kontih finančnega knjigovodstva in morebitnih amortizacijskih skupinah.

Knjigovodska kartoteka osnovnih sredstev izven uporabe je v povezavi z dnevnikom osnovnih sredstev izven uporabe ter sestoji iz kartic, ki se nanašajo npr. na osnovna sredstva z nahajališčem v sami gospodarski organizaciji in na osnovna sredstva, dana v zakup; v tem okviru je nato lahko izvedena še delitev na posamezne vrste osnovnih sredstev izven uporabe, na primer delovne priprave izven

uporabe v gospodarski organizaciji, delovne priprave dane v zakup in podobno. Oblika teh knjigovodskih kartic je povsem enaka obliki temeljnih knjigovodskih kartic osnovnih sredstev usposobljenih za uporabo. V sami kartoteki so pa razporejene najprej po nahajališču osnovnih sredstev, tj. ali se nahajajo v gospodarski organizaciji ali so dana v zakup, nato pa še po vrstah osnovnih sredstev. Tudi to kartoteko je ob koncu leta najbolj prikladno zaključiti ter z novim letom odpreti novo na podlagi prenešenih saldov. in obračunanih popravkov vrednosti za preteklo leto. Posamično se na tej kartoteki vpisujejo le spremembe tekom poslovnega leta na podlagi knjigovodskih listin, ki smo jih navedli že pri obravnavi dnevnika osnovnih sredstev izven uporabe.

Vidimo, da so poslovne knjige osnovnih sredstev lahko precej razvejane ter da ne sestojajo samo iz individualnih knjigovodskih kartic za vsako osnovno sredstvo posebej. Razvejanost teh poslovnih knjig seveda zahteva več dela, zato pa tudi nudi na zelo ekspeditiven način najrazličnejše podatke o osnovnih sredstvih, ki sicer gospodarski organizaciji sploh ne bi bili dosegljivi, ali pa bi bili dosegljivi le z znatno zamudo.

## 2.3 STROŠKI V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI

### 2.1.3 VRSTE STROŠKOV V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI

Po svoji najbolj splošni definiciji so stroški cenovni izraz potroškov elementov poslovnega procesa. Toda stroški, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi, niso kratko in malo cenovni izraz potroškov osnovnih sredstev.

Najbolj tipični strošek, ki nastaja v zvezi z osnovnimi sredstvi, je strošek amortizacije; le ta strošek bi lahko opredelili kot cenovni izraz potroška samih osnovnih sredstev. Za upora-

bo usposobljena osnovna sredstva se namreč fizično izrabljajo in fizično starajo, zaradi česar se zmanjšuje njihova vrednost, ki prehaja na proizvode v obliki stroška amortizacije; na višino tega stroška pa lahko vpliva tudi tehnično in ekonomsko staranje osnovnih sredstev. Obračunavanje amortizacije osnovnih sredstev je ena izmed nalog knjigovodstva osnovnih sredstev. To obračunavanje je po svoji vsebini obdelovanje podatkov o osnovnih sredstvih, to obdelovanje pa hkrati ustvarja nove podatke in sicer ne samo podatke o strošku amortizacije, temveč tudi podatke o popravku vrednosti osnovnih sredstev.

Takšnega značaja nimajo drugi stroški, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi. Pri tem so mišljeni:

- a) stroški investicijskega in tekočega vzdrževanja osnovnih sredstev
- b) premije za zavarovanje osnovnih sredstev
- c) obresti od poslovnega sklada in kreditov, koliko zadevajo osnovna sredstva.

Ti stroški niso cenovni izraz potroškov samih osnovnih sredstev, temveč preje cenovni izraz potroškov nekih storitev, ki so usmerjene k osnovnim sredstvom. Izvirno obračunavanje tovrstnih stroškov ne spada med naloge knjigovodstva osnovnih sredstev, temveč med naloge finančnega knjigovodstva. Pač pa knjigovodstvo osnovnih sredstev izven že obravnavanih poslovnih knjig razčlenjuje podatke o teh stroških po posameznih osnovnih sredstvih ali njihovih skupinah, na katere se nanašajo. S takšno obdelavo ustvarja nove podatke, ki so pomembni v celotnem kompleksu stroškovnega knjigovodstva, zlasti pa pri obračunu uspeha posameznih organizacijskih enot. Ti stroški ne vplivajo na prvotno nabavno ali na vsakokratno sedanjo vrednost osnovnih sredstev. Drugače je s takoimenovanimi stroški adaptacij osnovnih sredstev, ki jih je treba razlikovati od stroškov investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev. Vendar se

v tem primeru bivše za uporabo usposobljeno osnovno sredstvo pretvori ponovno v osnovno sredstvo, ki je v gradnji ali izdelavi, in veljajo zanj v načelu tiste značilnosti, ki smo jih obravnavali pri priskrbi osnovnih sredstev.

### 2.3.2 AMORTIZACIJA OSNOVNIH SREDSTEV

Za uporabo usposobljena osnovna sredstva imajo z izjemo pri zemljišču omejeno življenjsko dobo, v kateri lahko nastopajo s svojo funkcijo. Zaradi fizične obrabe in fizičnega staranja izgubljajo osnovna sredstva svojo uporabnost, zaradi tehničnega in ekonomskega staranja pa svojo koristnost ne glede na uporabnost. Vse to povzroča zmanjševanje vrednosti osnovnih sredstev, dokler ob zaključku svoje življenjske dobe ne izgubijo svoje celotne vrednosti oziroma jo ohranijo le v višini vrednosti preostalega materiala. Vrednost, ki jo v teku svoje življenjske dobe izgubljajo osnovna sredstva, s stališča gospodarske organizacije praviloma ni izgubljena. Ta vrednost le prehaja na proizvode kot sestavni del njihove lastne cene, ob prodaji in vnovčitvi proizvodov pa se pojavlja v denarni obliki in omogoča ponovno nabavo osnovnih sredstev.

Amortizacija kot strošek je le eden izmed vidikov celotnega procesa amortiziranja, ki smo ga opisali zgoraj. Zmanjševanju vrednosti osnovnih sredstev ustrezajo amortizacijski odpisi oziroma popravki vrednosti osnovnih sredstev, prenašanju te vrednosti na nastajajoče proizvode ustreza strošek amortizacije, prodaji in vnovčitvi proizvodov ter izločitvi v njih vsebovane amortizacije na poseben namenski račun pri banki pa pojav amortizacijskih sredstev. Seveda v gospodarski praksi vsi ti trije vidiki procesa amortiziranja niso časovno vsklajeni, včasih celo kateri izmed njih manjka, vse to pa ne more zanikati njihove zgoraj opisane načelne povezave.

Za knjigovodstvo osnovnih sredstev sta po našem mišljenju zanimiva le prva dva vidika procesa amortiziranja, kajti iz tega knjigovodstva smo izločili denarna sredstva osnovnih sredstev.

Amortizacija je, gledano teoretično, lahko obračunana funkcionalno ali časovno. V prvem primeru predpostavljamo prevladujočo vlogo fizične obrabe, ki je neposredno odvisna od stopnje obremenitve osnovnih sredstev; zato je treba amortizacijo obračunavati glede na ure njihovega dela ali glede na količino proizvedenih predmetov oziroma opravljenih storitev, pri katerih so bila soudeležena. V drugem primeru pri osnovnih sredstvih predpostavljamo prevladujočo vlogo staranja, ki ni odvisno od stopnje njihove obremenitve; zato je treba amortizacijo obračunavati glede na normalno življenjsko dobo osnovnih sredstev. S tem pa še ni rečeno, da mora biti amortizacija pri posameznem osnovnem sredstvu vsako leto do konca njegove življenjske dobe povsem enaka. V načelu lahko razlikujemo enakomerno (linearno), rastoče (progresivno) in padajoče (degresivno) obračunano časovno amortizacijo. V prvem primeru je višina letne amortizacije pri določenem osnovnem sredstvu v vseh letih enaka, v drugem postopoma rase, v tretjem pa postopoma pada.

Letni znesek časovno obračunane amortizacije dobimo, če z amortizacijsko stopnjo pomnožimo amortizacijsko osnovo. Amortizacijska stopnja nam pove, za koliko % je treba letno zmanjšati tisto vrednost osnovnega sredstva, ki jo označujemo z amortizacijsko osnovo. Gledano spet povsem teoretično, ni nujno, da bi bila amortizacijska stopnja pri posameznem osnovnem sredstvu vedno enaka. Niti ni to nujno za njegovo amortizacijsko osnovo. Končno tudi ni nujno, da bi bila amortizacijska osnova vedno istovetna z dejansko oziroma ocenjeno nabavno vrednostjo posameznega osnovnega sredstva.

Čim osnovno sredstvo ob zaključku življenjske dobe obdrži tisti del svoje prvotne vrednosti, ki ustreza vrednosti preostalega materiala, povsem zadošča, če je do tedaj amortizirana le raz-

lika med njegovo prvotno vrednostjo in preostalo vrednostjo; to pomeni v pogojih enakomerno časovno obračunane amortizacije, da je lahko amortizacijska osnova nižja od nabavne vrednosti osnovnega sredstva za vrednost preostalega materiala. Ostale zgoraj navedene posebnosti v pogledu amortizacijskih stopenj in amortizacijskih osnov so pa najbolj razvidne pri študiju dveh metod padajoče časovno obračunane amortizacije, ki sta poznani v ZDA.

Takoimenovane "declining-balance method" (metoda vsakokratne neodpisane vrednosti) izhaja iz nespremenjene amortizacijske stopnje, ki se uporablja na različne amortizacijske osnove, odvisno od zaporednosti leta v okviru celotne življenjske dobe osnovnega sredstva. Amortizacijska osnova je vsakokratna neodpisana, tj. sedanja vrednost, amortizacijska stopnja pa npr. dvakrat tolikšna kot pri enakomerno časovno obračunani amortizaciji, tj. 20% letno pri 10 letni življenjski dobi osnovnega sredstva. Če ima osnovno sredstvo nabavno vrednost 1000 \$, bo potemtakem znašala amortizacija prvo leto 20% od 1000 \$ ali 200 \$, drugo leto 20 % od 800 \$ ali 160 \$ itd.

Takoimenovana "sum-of-the-years-digits-method" (metoda vsote letnih števil) nasprotno izhaja iz nespremenljive amortizacijske osnove, vendar uporablja spremenljive amortizacijske stopnje. Amortizacijska osnova je nabavna vrednost osnovnih sredstev, ki je navadno zmanjšana za preostalo vrednost ob njihovem dotrajanju, amortizacijska stopnja v vsakem letu je pa določena z razmerjem med številom preostalih let življenjske dobe in vsoto vseh letnih števil. Če ima npr. osnovno sredstvo življenjsko dobo 10 let, je vsota vseh letnih števil enaka  $1+2+3+4+5+6+7+8+9+10 = 55$ . V 10 letih bo treba amortizirati 55/55 amortizacijske osnove tega osnovnega sredstva, od tega prvo leto  $10/55$ , drugo leto  $9/55$  itd. Če znaša nabavna vrednost osnovnega sredstva 1000 \$ in preostala

vrednost materiala 100 §, bo amortizacija obračunana prvo leto z  $10/55$  od 900 § ali 163,6 §, drugo leto z  $9/55$  od 900 § ali 147,3 § itd.

Ne nameravamo se spuščati v podrobnejšo tehniko najrazličnejših teoretično možnih metod obračuna amortizacije. Pri nas namreč gospodarskim organizacijam zaenkrat ni omogočena povsem svobodna izbira med različnimi metodami obračuna amortizacije. Amortizacijske stopnje so predpisane in sicer po takoimenovanih amortizacijskih skupinah osnovnih sredstev, ne pa individualno za vsak tip osnovnega sredstva in v vsaki gospodarski organizaciji posebej. Izjema velja za rudarska dela in globinska vrtanja, patente, licence in druge pravice, kjer je predpisana formula za izračun amortizacije, ter za zagonske stroške, kjer je predpisan le najdaljši rok amortiziranja, tj. 10 let. V veljavi je enakomerno časovno obračunavanje amortizacije; tipično funkcionalno obračunavanje amortizacije je zaenkrat dopustno le pri rudarskih delih in globinskih vrtanjih ter deloma pri patentih, licencah in drugih pravicah. Pač pa lahko predpisane amortizacijske stopnje povečajo tiste gospodarske organizacije, ki delajo v tretji izmeni, a tudi transportna podjetja, ki s svojimi avtomobili veliko prevozijo. Nasprotno lahko zmanjšajo predpisane amortizacijske stopnje nekatera sezonska podjetja ter podjetja, ki le deloma pričenjajo z delom v novih obratih. Amortizacijska osnova je enaka dejanski oziroma ocenjeni nabavni vrednosti; od tega pravila je dopustna izjema pri osnovni čredi, kjer je amortizacijska osnova opredeljena z razliko med nabavno in klavno vrednostjo.

Ko knjigovodstvo osnovnih sredstev obračunava amortizacijo, ne ugotavlja samo tovrstni strošek, temveč tudi popravek vrednosti osnovnih sredstev za isto obračunsko razdobje. Toda v razmerju med vrednostjo osnovnih sredstev in stroškov amortizacije lahko zaznamujemo pri nas naslednje posebnosti:

- a) nekatera osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe se vrednostno ne odpisujejo in od njih tudi ni obračunana amortizacija kot strošek; takšna so zemljišča
- b) nekatera osnovna sredstva v uporabi in izven uporabe se vrednostno odpisujejo, vendar od njih ni obračunana amortizacija kot strošek; takšni so po naših sedanjih gospodarsko-finančnih predpisih suhi in plavajoči doki, operativne obale in lukobrani, tuneli, železniške proge itd.
- c) od posameznih osnovnih sredstev v uporabi in izven uporabe se obračunava amortizacija kot strošek tudi takrat, ko so že popolnoma vrednostno odpisana, če imajo le druga osnovna sredstva iste amortizacijske skupine sedanjo vrednost; popravek vrednosti, ki ustreza obračunani amortizaciji, pri njih ni mogoč, zato pa je izveden pri drugih osnovnih sredstvih iste amortizacijske skupine.

Iz navedbe pod b) sledi, da v nekaterih izjemnih primerih obračun amortizacije kot stroška ne bo istoveten z obračunom letnih popravkov vrednosti osnovnih sredstev. Iz navedbe pod c) pa sledi, da je individualno obračunane letne popravke vrednosti osnovnih sredstev v nekaterih primerih treba povečati še za letno obračunano amortizacijo tistih osnovnih sredstev iste amortizacijske skupine, ki sicer nimajo več sedanje vrednosti.

Knjigovodska listina, ki služi kot podlaga za knjiženje stroška amortizacije, se imenuje obračun amortizacije. Obračun amortizacije sestavlja knjigovodstvo osnovnih sredstev ter v njem upošteva vse nove nabave in odsvojitve osnovnih sredstev od prvega dne naslednjega meseca po nastali spremembi. Knjigovodska listina, ki služi kot podlaga za knjiženje letnih popravkov vrednosti osnovnih sredstev, je prav tako obračun amortizacije, mora pa biti dopolnjen s podatki v smislu navedbe pod b) ter s specifikacijami



zaradi dejstev v smislu navedbe pod c). Kot specifikacija navadno nastopajo kar popisni listi osnovnih sredstev.

V že obravnavanih poslovnih knjigah knjigovodstvo osnovnih sredstev ne vpisuje nikakih podatkov o obračunani amortizaciji kot strošku. Pač pa v njih vpisuje podatke o popravkih vrednosti osnovnih sredstev. Ker razen v izjemnih primerih ni odstopanj med obračunano amortizacijo in obračunanimi popravki vrednosti osnovnih sredstev, lahko vknjižene podatke o popravkih vrednosti osnovnih sredstev za določeno leto praviloma tolmačimo kot podatke o strošku takratne amortizacije. Ti podatki so po opravljenih vknjižbah razvidni iz posameznih dnevnikov popravkov vrednosti osnovnih sredstev, kakor tudi iz temeljne knjigovodske kartoteke za uporabo usposobljenih osnovnih sredstev. Ob primerni razvrstitvi kartic v tej kartoteki je mogoče dobiti zelo hitro tudi podatke, ki so potrebni npr. pri obračunu uspeha posameznih organizacijskih enot. Ker so pa popravki vrednosti vknjiženi le enkrat letno, takšnih podatkov iz obravnavanih poslovnih knjig med letom še ne bo mogoče ugotoviti; potrebna bo pač posebna evidenca.

### 2.3.3 DRUGI STROŠKI V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI

Kot smo že omenili, se stroški investicijskega in tekočega vzdrževanja osnovnih sredstev, premije za zavarovanje osnovnih sredstev in obresti od poslovnega sklada oziroma kreditov, kolikor zadevajo osnovna sredstva, ne obračunavajo izvirno v samem knjigovodstvu osnovnih sredstev. Tudi praviloma niso vknjiženi v dnevnikih in knjigovodskih karticah osnovnih sredstev. Pač pa so mnogokrat izven teh poslovnih knjig, toda še vedno v okviru samega knjigovodstva osnovnih sredstev razčlenjeni tako, kot je potrebno pri obračunu proizvodnje ali obračunu uspeha posameznih organizacijskih enot.

Tako investicijsko kot tekoče vzdrževanje ohranja usposobljenost osnovnega sredstva za uporabo, ne spreminja pa njegove prvotne funkcije. Toda medtem ko se investicijsko vzdrževanje pri posameznem osnovnem sredstvu praviloma pojavlja v daljših časovnih razmakih od leta dni in se nanaša na zamenjavo bistvenih delov konstrukcije, se tekoče vzdrževanje pri posameznem osnovnem sredstvu pojavlja v krajših časovnih razmakih od leta dni in se le delno nanaša na zamenjavo važnejših sestavin konstrukcije. Stroški tekočega vzdrževanja se sploh ne razčlenjujejo po posameznih osnovnih sredstvih. Drugače je s stroški investicijskega vzdrževanja, ki so celo lahko vpisani na individualnih knjigovodskih karticah ustreznih osnovnih sredstev, kajti njihov obračun se praviloma nanaša na povsem določeno osnovno sredstvo. Razčlenjevanje stroškov tekočega in investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev po posameznih organizacijskih enotah je sicer povsem izvedljivo izven samega knjigovodstva osnovnih sredstev. Toda kadar so kot podlaga tega razčlenjevanja potrebni podatki npr. o amortizacijski osnovi osnovnih sredstev po posameznih organizacijskih enotah, je vsekar ugodnejše, če je izvršeno kar v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev. Pripomniti pa je treba, da so v naši gospodarski praksi pri razčlenjevanju stroškov investicijskega vzdrževanja po organizacijskih enotah bolj zanimive njihove planirane kot pa dejanske dosežene veličine.

Do podobne ugotovitve pridemo pri razčlenjevanju stroškov premij za zavarovanje osnovnih sredstev in obresti od poslovnega sklada oziroma kreditov, kolikor zadevajo osnovna sredstva.

Stroške za zavarovanje osnovnih sredstev je le v nekaterih primerih mogoče razporediti neposredno na ustrezne organizacijske enote, npr. pri kasko zavarovanju transportnih sredstev. Večinoma jih je pa mogoče razčlenjevati le na podlagi podatkov o sedanji vrednosti osnovnih sredstev v posameznih organizacijskih enotah.

Obresti od kreditov za osnovna sredstva je mogoče razporejati po posameznih organizacijskih enotah le, če je poznano, katera osnovna sredstva so še obremenjena s kreditom in kje se nahajajo; vsekakor je tako razporejanje najlažje izvedljivo v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev. Končno je tudi obresti od poslovnega sklada, kolikor se nanašajo na osnovna sredstva, mogoče razporejati po organizacijskih enotah le, če je poznana sedanja vrednost tamkaj zastopanih osnovnih sredstev, kolikor ta vrednost ni pokrita s kreditom. Že spet torej naloga, ki je najlažje izvedljiva kar v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev.

#### 2.4 KNJIGOVODSTVO OSNOVNIH SREDSTEV V SKLOPU CELOTNEGA KNJIGOVODSTVA

Knjigovodstvo osnovnih sredstev je del celotnega knjigovodstva gospodarske organizacije. Medtem ko celotno knjigovodstvo zajema celotno poslovanje gospodarske organizacije, ki vpliva na stanje njenih sredstev, virov sredstev, na pojav njenih prihodkov, odhodkov ter doseženega finančnega rezultata, je knjigovodstvo osnovnih sredstev omejeno na osnovna sredstva ter stroške, ki so povezani z njimi, a tudi na slednje le v določenih smereh. To pomeni, da mora biti knjigovodstvo osnovnih sredstev kot analitično knjigovodstvo nujno povezano z ostalimi deli celotnega knjigovodstva in sicer:

- a) s sintetičnim finančnim knjigovodstvom
- b) z analitičnim knjigovodstvom proizvodnje

Ta povezava je ostvarjena zlasti s pomočjo različnih knjigovodskih poročil, ki jih knjigovodstvo osnovnih sredstev sestavlja in dostavlja drugim delom celotnega knjigovodstva. S knjigovodskimi poročili, ki v sistematski obliki povzemajo določene podatke iz poslovnih knjig, je pravzaprav izčrpan zadnji element iz definicije knjigovodstva, tj. dejavnosti, ki se ukvarja z zbiranjem, urejevanjem, početnim obdelovanjem in prikazovanjem vrednostnih

podatkov. S knjigovodskimi poročili namreč prikazujemo oziroma komuniciramo podatke. Vendar nas na tem mestu ne zanimajo vsa knjigovodska poročila, ki jih sestavlja knjigovodstvo osnovnih sredstev. Ne zanimajo nas npr. knjigovodska poročila za potrebe organov upravljanja, temveč le tista, preko katerih je knjigovodstvo osnovnih sredstev povezano z drugimi deli celotnega knjigovodstva.

Ker knjigovodstvo osnovnih sredstev kot analitično knjigovodstvo podrobno obravnava vsako spremembo osnovnih sredstev, nikakor ne obstoji potreba po takšni obravnavi sprememb osnovnih sredstev v sintetičnem finančnem knjigovodstvu. Povsem zadostuje, če knjigovodstvo osnovnih sredstev po preteku krajšega časovnega razdobja sporoči finančnemu knjigovodstvu vsoto nastalih sprememb. To knjigovodsko poročilo, ki dejansko predstavlja zbirnik v knjigovodstvu osnovnih sredstev opravljenih vknjižb, služi nato kot podlaga za vknjižbe v finančnem knjigovodstvu. Če pa finančno knjigovodstvo navkljub obstoju knjigovodstva osnovnih sredstev vknjižuje določene podatke o osnovnih sredstvih posamično, npr. podatke o novonabavljenih ali odsvojenih osnovnih sredstvih, potem služi takšno poročilo pri usoglaševanju prometa in stanja v obeh knjigovodstvih.

Drugačen značaj ima povezava knjigovodstva osnovnih sredstev s knjigovodstvom proizvodnje. Sedaj nimamo več opravka s posredovanjem podatkov o samih osnovnih sredstvih, temveč o stroških, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi. Knjigovodstvo osnovnih sredstev daje podatke o razčlenitvi teh stroškov po posameznih organizacijskih enotah, s čimer je v okviru knjigovodstva proizvodnje s te strani omogočen natančen periodični in kalkulaijski obračun proizvodnje, a tudi ugotovitev finančnega rezultata po posameznih organizacijskih enotah. Poročilo, ki ga v tem smislu sestavlja knjigovodstvo osnovnih sredstev, torej ne sin-

tetizira podatke iz dnevnikov in knjigovodske kartoteke osnovnih sredstev, temveč podatke o stroških v zvezi z osnovnimi sredstvi razčlenjuje po zahtevanih vidikih, čeprav sami stroški takrat še niso ali pa sploh nikoli ne bodo vpisani v dnevnik in knjigovodske kartice osnovnih sredstev. Omenili smo že, da se stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi, razen stroškov amortizacije, ne obračunavajo izvirno v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev, temveč v okviru finančnega knjigovodstva. Knjigovodstvo osnovnih sredstev le posreduje njihovo razčlenjevanje, ker neposredno razpolaga s podlago za izvedbo te naloge.

### 3 VREDNOSTNO PLANIRANJE OSNOVNIH SREDSTEV

#### 3.1 PROBLEMI VREDNOSTNEGA PLANIRANJA OSNOVNIH SREDSTEV

Do sedaj smo se podrobneje zadrževali pri knjigovodstvu osnovnih sredstev. Toda že v začetku smo nakazali, da računovodstvo osnovnih sredstev obsega več kot zgolj knjigovodstvo osnovnih sredstev. Da bi torej spoznali profil računovodstva osnovnih sredstev v celoti, se moramo nekoliko seznaniti še z drugimi dejavnostmi iz njegovega okvira. Tako pridemo do vrednostnega planiranja osnovnih sredstev in njihovih stroškov.

Ni si mogoče zamisliti poslovanja sodobne gospodarske organizacije brez planiranja. Predmet planiranja so med drugim tudi osnovna sredstva in njihovi stroški. Pojavlja se pa vprašanje, v kakšni meri je mogoče planiranje uvrstiti v okvir računovodstva osnovnih sredstev oziroma v kakšni meri je to udeleženo pri njem.

Če govorimo o planiranju osnovnih sredstev, mislimo pri tem zlasti na bodoče spremembe osnovnih sredstev kot funkcionalne celote, tj. na njihovo bodočo priskrbo in odsvojitve, na njihovo

usposobljenost in uporabo. Očitno se pri takšnem planiranju pojavljajo v prvi vrsti problemi tehničnega in tehnološkega značaja. Planiranje nabave osnovnih sredstev, planiranje prodaje, brezplačne oddaje ali izbrisa (razhodovanja) osnovnih sredstev je vsekakor tesno povezano s planiranjem same proizvodnje. Isto velja za vsklajevanje kapacitet in planiranje izkoriščanja kapacitete osnovnih sredstev. Toda nikakšno količinsko planiranje ni mogoče brez spremljajočega vrednostnega planiranja; pri njem dobijo predvidene količinske spremembe svoj vrednostni odraz. Pri njem se šele pojavljajo osnovna sredstva kot vrednosti. Takšno vrednostno planiranje osnovnih sredstev spada v območje računovodstva osnovnih sredstev. Računovodstvo osnovnih sredstev je torej z njim soudeleženo pri celotnem procesu planiranja osnovnih sredstev. Nikakor pa ni mogoče vrednostno planiranje istovestiti s finančnim planiranjem. Pri slednjem moramo namreč z vsemi spremembami osnovnih sredstev povezovati spremembe denarnih sredstev za nakup osnovnih sredstev moramo npr. imeti na razpolago potrebna denarna sredstva, pri prodaji osnovnih sredstev pa npr. pridemo do njih. Takšno finančno planiranje v zvezi z osnovnimi sredstvi ne spada več v območje računovodstva osnovnih sredstev, temveč v območje finančne operative oziroma finančnega računovodstva.

Vrednostne spremembe in z njimi potreba po vrednostnem planiranju se ne pojavljajo samo pri spremembah osnovnih sredstev kot funkcionalne celote. Omenili smo že, da za uporabo usposobljena osnovna sredstva polagoma izgubljajo svojo prvotno vrednost. Proces amortiziranja se izraža v pojavu popravkov vrednosti osnovnih sredstev. V tem smislu je vrednostno planiranje skoraj povsem neodvisno od količinskega planiranja; izjema nastopi le tedaj, če imamo opravka s funkcionalnim amortiziranjem in je od stopnje obremenitve osnovnih sredstev odvisna višina njihovega letnega popravka vrednosti. Pri takšnem vrednostnem planiranju osnovnih

sredstev je torej računovodstvo osnovnih sredstev precej suvereno. Vendar se, kljub že poznanim možnostim odstopanja, planiranje bodočih popravkov vrednosti osnovnih sredstev v praksi pojavlja kot planiranje stroška amortizacije. Namesto z vrednostnim planiranjem osnovnih sredstev imamo opravka s planiranjem stroškov, ki so zvezani z osnovnimi sredstvi.

### 3.2 PLANIRANJE STROŠKOV V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI

Najvažnejši strošek, ki se pojavlja v zvezi z osnovnimi sredstvi, je strošek amortizacije. Vsaka gospodarska organizacija mora sestaviti letni predračun amortizacije in ga predložiti banki. Predračun amortizacije pa je nujno potreben tudi v sami gospodarski organizaciji. Seveda mora biti predračun amortizacije za potrebe same gospodarske organizacije bolj razčlenjen kot je tisti, ki je predložen banki. Pri tem ne bi bilo pravilno, če bi gospodarska organizacija enostavno razporedila skupen znesek amortizacije iz predračuna za banko, po organizacijskih enotah v sorazmerju z vrednostjo tamkajšnjih osnovnih sredstev. Pri takšnem postopku ne bi bila amortizacija po organizacijskih enotah planiranja v realni višini, ker so amortizacijske stopnje različne in je tudi različna struktura osnovnih sredstev, ki imajo tam svoje nahajališče. Razčlenjen predračun amortizacije je torej mogoče realno sestaviti le, če imamo za vsako organizacijsko enoto pregled o vseh tamkajšnjih osnovnih sredstvih, ki so grupirana po skupinah, kakor so določene amortizacijske stopnje. Predračun amortizacije je mogoče sestaviti le v tesni zvezi s knjigovodstvom osnovnih sredstev. Vendar sestavljanje predračuna amortizacije ne spada več v knjigovodstvo kot posebno vrsto evidence osnovnih sredstev. V knjigovodstvu imamo opravka le s tistim, kar se je še dogodilo. Sestavljanje predračuna amortizacije pa spada v okvir vrednostnega planiranja in s tem v okvir širšega pojma računovodstva osnovnih sredstev.

Planiranje stroškov investicijskega vzdrževanja ima v primerjavi s planiranjem stroška amortizacije svoje posebnosti, prav tako pa tudi posebnosti v primerjavi s planiranjem drugih stroškov v zvezi z osnovnimi sredstvi. Postopek pri planiranju je namreč v tem primeru precej drugačen. Planiranje stroškov investicijskega vzdrževanja ne poteka izključno v okviru računovodstva osnovnih sredstev. Začne se po posameznih organizacijskih enotah, ki morajo sestaviti plan investicijskega vzdrževanja, v zvezi s katerim se nato pojavijo planirani stroški investicijskega vzdrževanja. Ob primerjavi vseh planiranih stroškov investicijskega vzdrževanja z amortizacijsko osnovo osnovnih sredstev je mogoče dobiti kalkulatивно stopnjo investicijskega vzdrževanja, ki velja za gospodarsko organizacijo kot celoto. V razdobju vsakega koledarskega leta sme po naših gospodarsko-finančnih predpisih gospodarska organizacija vkalkulirati stroške investicijskega vzdrževanja le v skladu s to plansko določeno stopnjo, ne pa po njihovi dejanski višini. V tem se stroški investicijskega vzdrževanja tudi razlikujejo od drugih stroškov, ki so povezani z osnovnimi sredstvi. Izračun kalkulativne stopnje investicijskega vzdrževanja spada med naloge vrednostnega planiranja v okviru računovodstva osnovnih sredstev. Prav tako razporeditev planiranih stroškov za investicijsko vzdrževanje po posameznih organizacijskih enotah. Ni namreč nujno, da bi planirani stroški obremenjevali ravno tisto organizacijsko enoto, v kateri bodo predvidoma nastali, kajti to bi lahko povzročilo bistveno zvišanje poslovnih stroškov v takšni enoti. Vendar tudi ne bi bilo prikladno, če bi skupni znesek planiranih stroškov za investicijsko vzdrževanje razporedili po organizacijskih enotah izključno v sorazmerju z amortizacijsko osnovo ali sedanjo vrednostjo osnovnih sredstev, ker s tem ne bi bilo vzpodbude za varčevanje. Verjetno bi v sedanjih pogojih najbolj ustrezala srednja pot med obema nakazanima možnostima, namreč, da določen del pla-



niranih stroškov za investicijsko vzdrževanje razporedimo v sorazmerju z vrednostjo osnovnih sredstev, z drugim delom pa neposredno obremenjujemo tisto organizacijsko enoto, kjer so prvotno bili ti stroški planirani. Čim so znana načela za razporejanje teh stroškov, o katerih nikakor ne odloča računovodstvo osnovnih sredstev, ni težko v njegovem okviru izvesti postavljeno nalogo.

Za planiranje stroškov zavarovalnih premij so potrebni v glavnem le podatki iz knjigovodstva osnovnih sredstev, zato pri njem ni potrebno sodelovanje širšega kroga ljudi. Poleg podatka o vrednosti osnovnih sredstev, ki jih je treba zavarovati, je treba poznati le še višino zavarovalnih premij od posameznih primerov. V vrednostnem (gospodarskem) planu so ti planirani stroški razčlenjeni po posameznih organizacijskih enotah glede na sedanjo vrednost tamkajšnjih osnovnih sredstev ali glede na kako drugo podlago, ki je spet najbolj blizu podatkom iz knjigovodstva osnovnih sredstev.

Planiranje obresti od kreditov in od poslovnega sklada, kolikor se nanašajo na osnovna sredstva, je po raznih podrobnostih prav tako izvedljivo najlaže v okviru računovodstva osnovnih sredstev, medtem ko je celotna višina tovrstnega stroška izvorno ugotovljena v okviru finančnega računovodstva.

#### 4 RAČUNOVODSKI NADZOR NAD OSNOVNIMI SREDSTVI

##### 4.1 RAČUNOVODSKI NADZOR NAD STANJEM IN GIBANJEM OSNOVNIH SREDSTEV

Če govorimo o računovodskem nadzoru nad osnovnimi sredstvi, si s tem nikakor ne smemo predstavljati evidence o osnovnih sredstvih. Evidenca še zdaleč ni nikak nadzor, čeprav lahko predstavlja podlago za njegovo ostvaritev. Pri nadzoru imamo namreč opravka s presojanjem pravilnosti poslovnih procesov in stanj ter z njim

sledečim opravljanjem ugotovljenih nepravilnosti. Če torej govorimo o nadzoru nad osnovnimi sredstvi, si z njim predstavljamo dejavnost, ki je usmerjena k presojanju pravilnosti gibanja in stanja samih osnovnih sredstev, ter dejavnost, ki poskrbi, da so morebitne nepravilnosti pri njih odpravljene. Seveda vsak nadzor nad osnovnimi sredstvi še ni računovodski nadzor. Računovodski nadzor je le tisti, ki ga s pomočjo ustreznih knjigovodskih podatkov izvaja računovodski sektor v gospodarski organizaciji.

Računovodski nadzor nad osnovnimi sredstvi je potemtakem tesno povezan z zbiranjem, urejevanjem, početnim obdelovanjem in prikazovanjem vrednostnih podatkov o osnovnih sredstvih. Vendar vsak nadzor nad osnovnimi sredstvi s pomočjo knjigovodskih podatkov že spet ni kratko in malo računovodski nadzor. Na podlagi poročil knjigovodstva osnovnih sredstev lahko izvajajo nadzor tudi npr. organi upravljanja v gospodarski organizaciji ali celo kaki organi izven nje. O računovodskem nadzoru pa lahko govorimo le, kadar ga po svoji funkcionalnosti izvaja sam računovodski sektor.

Ena izmed nalog računovodstva je sproti nadzirati operative v gospodarski organizaciji. Ker je tak nadzor povezan s knjigovodskimi podatki, je povsem razumljivo, odkod načelo ločitve operative od računovodstva, čeprav to načelo v naših pogojih še ni povsem dosledno izvedeno, saj se finančna operativa npr. praviloma združuje z računovodstvom v en sam sektor pod enotnim vodstvom. Računovodstvo osnovnih sredstev je le del celotnega računovodstva gospodarske organizacije. Zato pri njem ne more biti bistvenih odstopanj od njegove nadzorstvene naloge. Pač pa je ta stvarno omejena.

Računovodski nadzor nad osnovnimi sredstvi se pojavi že v zvezi z njihovo priskrbo in njihovo odsvojitvijo, kjer gospodarska organizacija stopa v stike z zunanjim svetom. Poteka v dveh smereh: v smeri urnjenosti in v smeri upravičenosti teh operativnih

aktov. Medtem ko ima prva smer nadzora bolj formalen značaj, ima druga smer nadzora bolj materialen značaj. V prvem primeru se sprašujemo, ali so listine, ki dokazujejo ustrezni poslovni dogodek, popolne, npr. ali obstoja o priskrbi oziroma o odsvojitvi osnovnega sredstva sklep delavskega sveta; prav tako se sprašujemo, ali so na podlagi teh listin pravilno vknjiženi ustrezni poslovni dogodki. V drugem primeru se nasprotno sprašujemo, ali je ustrezni poslovni dogodek v skladu z gospodarsko-finančnimi predpisi in ali je resničen; prav tako se sprašujemo, ali poslovne knjige pravilno podajajo dejansko stanje.

Znano je, da gospodarska organizacija ne sme prodati zasebnikom ali civilnim pravnim osebam osnovnih sredstev, razen če ni uspela prodaja družbenem sektorju, predmet prodaje so pa stroji, aparati, naprave in inštrumenti, ki služijo za obrtniško uporabo, vprežni kmetijski stroji in orodje, cestna vprežna vozila in njihova oprema, kolesa, motorji, predmeti obratnega in poslovnega inventarja, živina in podobno. Prav tako lahko gospodarska organizacija brezplačno prenese osnovna sredstva le na druge gospodarske organizacije, strokovne šole, njihove delavnice in domove, zavode za izvenšolsko strokovno izobraževanje in izpopolnjevanje kadrov, kakor tudi na druge zavode, ki se ukvarjajo z izobraževanjem in izpopolnjevanjem kadrov za potrebe gospodarstva; pogoj za tak prenos pa je, da prodaja niti s pomočjo javne licitacije ni uspela.

Tudi je znano, da mora npr. gospodarska organizacija v primeru, ko pri izbrisu (razhodovanju) osnovnega sredstva ne pokrije celotne njegove sedanje vrednosti, ali v primeru, ko pri prodaji osnovnega sredstva doseže nižjih izkupiček od njegove sedanje vrednosti, razliko pokriti z rezervnim skladom, če ta ni zadosten, pa v breme celotnega dohodka.

To so primeri, kjer je računovodstvo poklicano, da presoja pravilnost eksternega gibanja osnovnih sredstev in da tedaj, ko



ugotovi nepravilnost, poskrbi za njeno odpravo. Ostane le vprašanje, ali je treba računovodski nadzor v takšnih primerih uvrstiti izključno v okvir finančnega računovodstva, ali nasprotno v okvir računovodstva osnovnih sredstev. Menimo, da je nadzor bolj učinkovit, če se izvaja vzporedno z analitično in ne sintetično evidenco, tj. v okviru računovodstva osnovnih sredstev, ne pa v okviru finančnega računovodstva. S tem pa seveda še ni rečeno, da vodja celotnega računovodskega sektorja kot neke vrste zapriseženi javni uslužbenec ne odgovarja za učinkovitost nadzora v pogledu upoštevanja gospodarsko-finančnih predpisov, če se ta nadzor dejansko opravlja v okviru računovodstva osnovnih sredstev in ne v okviru finančnega računovodstva.

Dalje se pojavlja računovodski nadzor nad osnovnimi sredstvi tudi v zvezi z njihovimi premiki v okviru same gospodarske organizacije. Vendar je treba ponovno poudariti, da npr. zgolj obstoj poročil o spremembi nahajališča osnovnih sredstev ali obstoj podatkov o nahajališčih osnovnih sredstev še ne pomeni obstoja nadzora nad njimi. To je le posebej organizirana evidenca o osnovnih sredstvih, ki pa s svoje strani omogoča učinkovit nadzor nad osnovnimi sredstvi ter ugotavljanje odgovornih oseb pri vseh nepravilnostih, ki se lahko pojavijo. Zlasti pride do izraza ta specifičnost pri obravnavi inventure osnovnih sredstev.

V normalnih pogojih se inventura osnovnih sredstev opravi ob koncu vsakega poslovnega leta. Vendar lahko nastopijo tudi med poslovnim letom primeri, ki zahtevajo inventuro osnovnih sredstev. Ne glede na to, ali imamo opravka z redno ali z izredno inventuro osnovnih sredstev, jo izvede posebna strokovna komisija. Ta v pripravljene popisne liste vnese najdeno stanje osnovnih sredstev na dan popisa, medtem ko knjigovodstvo osnovnih sredstev vnese knjižno stanje. Pri tem se lahko pojavijo presežki ali primanjkljaji. Vzemimo v pretres, denimo, primanjkljaj določenega osnovnega

sredstva. Kako se v tem primeru izraža nadzor nad osnovnimi sredstvi? Nikak nadzor ni mogoč, če nam niso poznani kriteriji pravilnosti. Pri inventuri imamo dva podatka: podatek o dejanskem in podatek o knjižnem stanju. Kateri izmed obeh nastopa kot kriterij pravilnosti? Navadno predpostavljamo, da nastopa kot kriterij pravilnosti podatek o knjižnem stanju; v tem primeru je za primanjkljaj treba obremeniti odgovorno osebo, ki pa je znana le, če je knjigovodstvo osnovnih sredstev primerno organizirano. Toda pojavi se lahko tudi primer, ko podrobnejša proučitev razlike pokaže, da knjižno stanje ni pravilno; v tem primeru seveda nastopa kot kriterij pravilnosti podatek o dejanskem stanju ter je v tem smislu treba popraviti poslovne knjige brez obremenitve katerekoli osebe. Vidimo, da je kriterij pravilnosti v nekem smislu lahko zelo relativen. Vendar v prvi fazi vedno predpostavljamo, da je pravilno knjigovodsko stanje. Odtod tudi pomen knjigovodstva osnovnih sredstev za izvedbo nadzora nad osnovnimi sredstvi, pa čeprav ta nadzor ni vedno računovodski nadzor, tj. ne poteka samo v okviru računovodstva.

#### 4.2 PROBLEMI RAČUNOVODSKEGA NADZORA STROŠKOV V ZVEZI Z OSNOVNIMI SREDSTVI

Stroški, ki se pojavljajo v zvezi z osnovnimi sredstvi, so: stroški amortizacije, tekočega in investicijskega vzdrževanja osnovnih sredstev, premij za zavarovanje osnovnih sredstev ter obresti od poslovnega sklada in kreditov, ki se nanašajo na osnovna sredstva.

Kot smo že pojasnili, se le stroški amortizacije izvirno obračunavajo v okviru knjigovodstva osnovnih sredstev. Drugi stroški, ki so zgoraj omenjeni, se izvirno obračunavajo izven knjigovodstva osnovnih sredstev, v njegovem okviru se le razčlenjujejo po organizacijskih enotah ter z manjšimi izjemami pri stroških

investicijskega vzdrževanja niti ne vpisujejo v njegove redne poslovne knjige. Zaradi tega tudi računovodski nadzor pri vseh teh stroških nima enakega značaja.

Le računovodski nadzor nad stroški amortizacije je v celoti izveden v okviru računovodstva osnovnih sredstev. In ne samo to. Računovodski nadzor v tej smeri je celo edino izvedljiv v tem okviru, saj ima le knjigovodstvo osnovnih sredstev vse podrobne podatke o osnovnih sredstvih, ki spadajo v posamezno amortizacijsko skupino. Nadzor nad stroški amortizacije ima svoje kriterije pravilnosti med drugim tudi v predpisih o stopnjah amortizacije. Edini problem tega nadzora se poraja iz dejstva, da so stroški amortizacije obračunavani prav tako v okviru samega računovodstva osnovnih sredstev.

Računovodski nadzor nad ostalimi stroški v zvezi z osnovnimi sredstvi je v okviru računovodstva osnovnih sredstev zelo omejen, saj je tudi njihova evidenca v tem okviru omejena na razčlenjevanje podatkov, ki so sicer že poznani v finančnem knjigovodstvu. Preostane torej v glavnem primerjava med njihovo planirano in doseženo višino, zlasti z vidika posameznih organizacijskih enot.

## 5 RAČUNOVODSKA ANALIZA OSNOVNIH SREDSTEV

### 5.1 TEMELJI RAČUNOVODSKE ANALIZE OSNOVNIH SREDSTEV

Gospodarska praksa označuje z izrazom analiza znatno širšo dejavnost kot bi ustrezala izvornemu pomenu te besede. Beseda analiza namreč izvira iz grške besede analysis, kar pomeni razčlenjevanje določene celote na njene sestavne dele, dokler ne pridemo do elementov, ki so dalje nedeljivi. V tem smislu je analiza ena izmed znanstvenih metod raziskovanja. Toda gospodarska praksa z

analizo razume dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem bonitete in predlaganjem izboljšav pri poslovanju. Pri analizi osnovnih sredstev si torej želimo ustvariti sodbe o gibanju in stanju osnovnih sredstev ter na podlagi sodb nakazati smeri bodoče akcije, ki naj bi potencirala dobre strani, omejevala pa slabe strani in preteklosti in sedanjosti.

Nikaká analiza in s tem tudi analiza osnovnih sredstev ni mogoča brez ustreznih podatkov. Vendar zbiranje, urejevanje, početno obdelovanje in prikazovanje teh podatkov še ni analiza, temveč kratko in malo evidenca. Analiza se prične šele z analitičnim obdelovanjem podatkov, ob katerem vznikajo posamične sodbe o boniteti proučevanih gibanj in stanj, ki jih končno združimo v zaključeno sodbo. Prav tako postopno vznikajo zamisli o možnostih izboljšav. Zaključki analize morejo biti podani v primerni obliki, kjer nikoli ne smejo izostati obrazložitve v besedah. Niti bonitete proučevanih gibanj in stanj in niti predlogov za izboljšanje te bonitete ni mogoče izraziti samo številčno oziroma s pomočjo grafikonov. Analiza se konča šele z verbalno obrazložitvijo.

Podatki, ki se jih poslužujemo pri analizi osnovnih sredstev, niso vedno knjigovodski podatki. Pri analizi izkoriščanja kapacitet osnovnih sredstev se npr. moramo posluževati izključno podatkov iz tehnične operativne evidence. Zato ni vsaka analiza osnovnih sredstev njihova računovodska analiza. Toda tudi tista analiza osnovnih sredstev, ki izhaja iz knjigovodskih podatkov, še ni nujno sestavni del računovodstva osnovnih sredstev. Pri analizi podbilance osnovnih sredstev so nam npr. potrebni podatki, s katerimi knjigovodstvo osnovnih sredstev izvirno ne razpolaga ter je potemtakem vprašanje, ali je ne kaže uvrščati v okvir finančnega računovodstva in ne v okvir računovodstva osnovnih sredstev. Računovodstvo osnovnih sredstev lahko obsega pravzaprav le tisto analizo osnovnih sredstev, ki temelji pretežno na njegovih lastnih

analitičnih podatkih in ki brez njih ne bi bila izvedljiva. Vendar je razmejitev med analizo osnovnih sredstev v okviru računovodstva osnovnih sredstev in v okviru finančnega računovodstva mnogokrat stvar sporazuma. Zato bomo na tem mestu raje izhajali iz nekoliko širšega koncepta.

Pri celotni analizi osnovnih sredstev lahko izhajamo iz naslednjih zaporednih skupin vprašanj:

- a) kakšen učinek je dosežen z osnovnimi sredstvi
- b) s kakšnimi osnovnimi sredstvi je dosežen ta učinek
- c) kako so bila osnovna sredstva izkoriščena pri doseganju tega učinka
- č) v kakšni zvezi je gibanje osnovnih sredstev in njihovega izkoriščanja z gibanjem njihovega učinka.

Za tretjo skupino vprašanj je povsem razumljivo, da nanjo ne bomo mogli dobiti odgovora v okviru računovodstva osnovnih sredstev, niti v okviru računovodstva nasploh; izkoriščanje kapacitet osnovnih sredstev namreč ni predmet knjigovodske evidence in s tem tudi ne računovodske analize. Na vse druge skupine vprašanj pa že lahko dobimo odgovore v okviru računovodstva, razen če jih zastavimo s povsem tehničnega oziroma tehnološkega vidika.

Na ta način smo orisali meje računovodske analize osnovnih sredstev. Preostane nam še, da bežno nakažemo nekaj inštrumentov, ki so tesno povezani z njo.

Pri računovodski analizi osnovnih sredstev med drugim izračunavamo strukturne odstotke, indekse in koeficiente. Ti kazalniki so torej rezultat analitičnega obdelovanja podatkov, za katerega smo pa že ugotovili, da ne zaključuje samo analizo. Vendar je za naš namen pri nadaljnjih izvajanjih dovolj, če se zaustavimo na tej stopnji.



## 5.2 RAČUNOVODSKA ANALIZA UČINKOVITOSTI OSNOVNIH SREDSTEV

Kot učinki poslovnega procesa nasploh se pojavljajo proizvedeni predmeti oziroma opravljene storitve. Od značaja gospodarske organizacije je nato odvisno, ali so doseženi učinki istovetni z obsegom realizacije. Medtem ko pri storitvenih gospodarskih organizacijah ne more biti razlike med opravljenimi in realiziranimi storitvami, je pri proizvajalnih gospodarskih organizacijah praviloma bistvena razlika med proizvedenimi in realiziranimi proizvodi. Vendar nas pri analizi učinkovitosti osnovnih sredstev ne zanima realizacija, temveč prvenstveno proizvodnja v določenem obdobju. Ker pri njej aktivno ne sodelujejo vsa osnovna sredstva, temveč le osnovna sredstva v uporabi, lahko opredelimo splošni kazalnik učinkovitosti osnovnih sredstev kot razmerje

$$\frac{\text{celotna proizvodnja}}{\text{osnovna sredstva v uporabi}}$$

Ta kazalnik nam pove, kolikšna proizvodnja odpade na 1 dinar osnovnih sredstev v uporabi. Vendar nam sam izračun ustvarja številne probleme.

Najprej se pojavlja vprašanje, kako izraziti celotno proizvodnjo, če je ta heterogena. Mnogokrat odpovedo količinske enote mere, saj heterogene proizvodnje ni mogoče kratko in malo izraziti v kg, m, l in podobno. Lahko se poslužujemo enote določenega proizvoda kot pogojne enote, nekater vse količine proizvodov s pomočjo ekvivalentnih števil preračunamo nanj. Lahko proizvodnjo izrazimo tudi vrednostno. Toda že spet se pojavi vprašanje, ali je ovrednotiti po prodajnih ali po lastnih cenah. In če se odločimo za lastne cene, smo še vedno v dilemi, ali uporabiti dejanske ali stalne lastne cene. Da bi izločili vpliv zunanjih činiteljev, se morda odločimo za stalne lastne cene. Toda tudi v tem primeru se pri fazni proizvodnji, kjer lahko sodeluje enkrat več in drugič

manj kooperantov, ne izognemo napakam v merjenju celotne proizvodnje.

Dalje se pojavljajo vprašanja v zvezi z osnovnimi sredstvi v uporabi. Ali jih izraziti po nabavni ali po sedanji vrednosti? Nabavna vrednost vsekakor v večji meri nakazuje kapaciteto osnovnih sredstev. Toda ali naj upoštevamo stanje osnovnih sredstev v uporabi ob koncu leta ali povprečno stanje?

Vidimo, da že izračun kazalnika učinkovitosti osnovnih sredstev ustvarja vrsto metodoloških problemov, katerih bolj ali manj pravilna rešitev lahko vpliva na kasnejše oblikovane sodbe in predloge.

### 5.3 RAČUNOVODSKA ANALIZA STANJA IN GIBANJA OSNOVNIH SREDSTEV

Vrsto kazalnikov nam pomaga tolmačiti položaj osnovnih sredstev v uporabi, s katerimi dosegamo preje opisane učinke. Najprej je treba navesti razmerje

$$\frac{\text{osnovna sredstva v uporabi}}{\text{celotna osnovna sredstva}}$$

ki nam nakazuje stopnjo aktivnosti osnovnih sredstev v gospodarski organizaciji.

Z druge strani je relativno višino osnovnih sredstev v uporabi mogoče izražati tudi z razmerjem

$$\frac{\text{osnovna sredstva v uporabi}}{\text{število zaposlenih}}$$

Ta koeficient nam pove, kakšna vrednost osnovnih sredstev v uporabi odpade na zaposlenega; mnogokrat ga imenujemo kar koeficient tehnične opremljenosti dela. Čeprav je v načelu zelo enostaven, skriva spet vrsto metodoloških problemov. Probleme v zvezi z osnovnimi sredstvi v uporabi v glavnem že poznamo, ne pa tistih, ki so povezani z izračunom števila zaposlenih, torej z

nekim neknojgovodskim podatkom. Ali upoštevati stanje zaposlenih ob koncu leta ali njihovo povprečno stanje? Ali sploh izhajati iz števila zaposlenih po spisku ali raje preračunati opravljene delovne ure na število pogojnih delavcev? Kako upoštevati število izmen? Ali pri sicer nespremenjenih pogojih res pomeni delo v več izmenah padec tehnične opremljenosti dela? Vsekakor vprašanja, ki zahtevajo preišljen odgovor.

Dalje lahko podrobneje spoznamo osnovna sredstva v uporabi tudi s pomočjo njihovega razčlenjevanja na sestavne dele. Strukturne odstotke nato izračunavamo po formuli

$$\frac{\text{sestavni del osnovnih sredstev v uporabi}}{\text{osnovna sredstva v uporabi}} \times 100$$

Pri tem nastopajo kot sestavni deli osnovnih sredstev v uporabi npr.:

- a) zemljišča za gospodarske namene
- b) gradbeni objekti gospodarskega značaja
- c) rudarska dela in globinska vrtanja
- č) delovne priprave
- d) dolgoletni nasadi
- e) osnovna čreda
- f) patenti, licence in druge pravice
- g) zagonski stroški

Same delovne priprave pa lahko npr. razčlenjujemo še dalje na:

- ča) stroje
- čb) naprave in inštalacije
- čc) veliko orodje, inštrumente, laboratorijsko opremo
- čd) transportna sredstva
- če) obratni in poslovni inventar

ter pri tem spet izračunavamo strukturne odstotke.

Gibanje osnovnih sredstev v uporabi proučujemo na podlagi časovnega indeksa

osnovna sredstva v uporabi ob koncu obračunskega razdobja  
osnovna sredstva v uporabi ob začetku obračunskega razdobja

Pri tem ni nujno, da bi ugotavljali le gibanje osnovnih sredstev v uporabi kot celote, temveč lahko ugotavljamo tudi gibanje posameznih njihovih sestavnih delov.

Da bi spoznali perspektivo gibanja osnovnih sredstev v uporabi, nam posluži še izračun časovnega indeksa za osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi. Vendar ga je treba dopolniti z izračunom procentualne udeležbe osnovnih sredstev v gradnji ali izdelavi v vseh osnovnih sredstvih.

Ker osnovna sredstva v uporabi postopoma izgublajo svojo vrednost, je od leta do leta večje odstopanje med njihovo nabavno in sedanjo vrednostjo. Stopnjo njihove odpisanosti izračunamo takole:

$$\frac{\text{popravek vrednosti osnovnih sredstev v uporabi}}{\text{nabavna vrednost osnovnih sredstev v uporabi}} \times 100$$

Prav tako je pomemben izračun stopenj odpisanosti po posameznih vrstah osnovnih sredstev v uporabi. Visoka stopnja odpisanosti osnovnih sredstev opozarja, da je treba pristopiti k njihovem obnavljanju. Z druge strani pa višje odpisana osnovna sredstva povzročajo tudi višje stroške njihovega tekočega in investicijskega vzdrževanja.

Letni popravek vrednosti osnovnih sredstev je, razen v izjemnih primerih, enak takratnim stroškom amortizacije. Razumljivo je, da se s povečevanjem osnovnih sredstev povečuje tudi amortizacija. Toda ali je povečanje stroškov amortizacije skladno s povečanjem obsega proizvodnje? Ali so morda nasprotno povečani stroški

amortizacije le vzporedni večji proizvodnosti dela?

Vidimo, da se analiza samih osnovnih sredstev že začne prelivati v analizo stroškov, ki so povezani z njimi. Vendar nam prostor ne dovoljuje bolj izčrpno obravnavati vse smeri, v katerih lahko poteka nadaljnja računovodska analiza.

### 5.3 RAČUNOVODSKA ANALIZA UČINKOVITOSTI OSNOVNIH SREDSTEV V POVEZAVI Z NJIHOVIM STANJEM IN GIBANJEM

Pri razpravljanju o računovodski analizi osnovnih sredstev smo najprej ločeno prikazali kazalnik učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi in nato ločeno nekaj kazalnikov, ki ponazarjajo stanje in gibanje osnovnih sredstev. Vendar je vse kazalnike treba povezovati v zaključeno celoto. Vsa računovodska analiza osnovnih sredstev je navsezadnje usmerjena k presojanju učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi in raznih činiteljev, ki vplivajo nanjo. Med takšnimi činitelji se pa brez dvoma nahajajo vsi tisti, ki smo jih nakazovali pri računovodski analizi stanja in gibanja osnovnih sredstev.

Povečanje stanja osnovnih sredstev v uporabi bi moralo upravičeno povzročiti večje učinke, t.j. večjo proizvodnjo oziroma obseg opravljenih storitev. Koeficient učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi naj se ne bi zmanjšal, temveč kvečjemu ostal enak pri povečanih osnovnih sredstvih. Proučiti je torej treba povežavo koeficienta učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi in časovnega indeksa osnovnih sredstev v uporabi.

Na zgornje razmerje pa nujno vpliva vprašanje, katera osnovna sredstva v uporabi so se povečala; zgradbe, oprema ali kaj drugega. Na koeficient učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi drugače vpliva nabava zgradb in drugače nabava opreme, drugače nabava pisarniškega inventarja in drugače nabava strojev. Proučiti

je torej treba gibanje učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi v odvisnosti od gibanja strukture osnovnih sredstev.

Dalje ima lahko na učinkovitost osnovnih sredstev v uporabi vpliv še proces amortiziranja. Večja stopnja odpisanosti osnovnih sredstev v uporabi bo po vsej verjetnosti zrcalila tudi njihovo večjo izrabljenost, ob kateri pa je mogoče pričakovati le nižjo proizvodnjo oziroma obseg opravljenih storitev. Koeficient učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi se torej lahko zmanjšuje zaradi povečevanja stopnje odpisanosti.

Toda večjo stopnjo odpisanosti morda nevtralizira večja stopnja izkoriščanja kapacitete osnovnih sredstev v uporabi, kajti tudi ta ima svoj vpliv na njihovo učinkovitost. Vidimo, da se posamezni vplivi na stopnjo učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi med seboj prepletajo in celo nasprotujejo. Če k temu še dodamo izvajanja o gibanju stroškov, ki so povezani z osnovnimi sredstvi, a ne vplivajo na samo stopnjo učinkovitosti osnovnih sredstev v uporabi, lahko zaključimo, da je celotna računovodska analiza osnovnih sredstev zelo komplicirana, a tudi zelo pomembna pri vzpostavljanju sodbe o najdenem stanju in predlaganju smeri bodoče akcije.

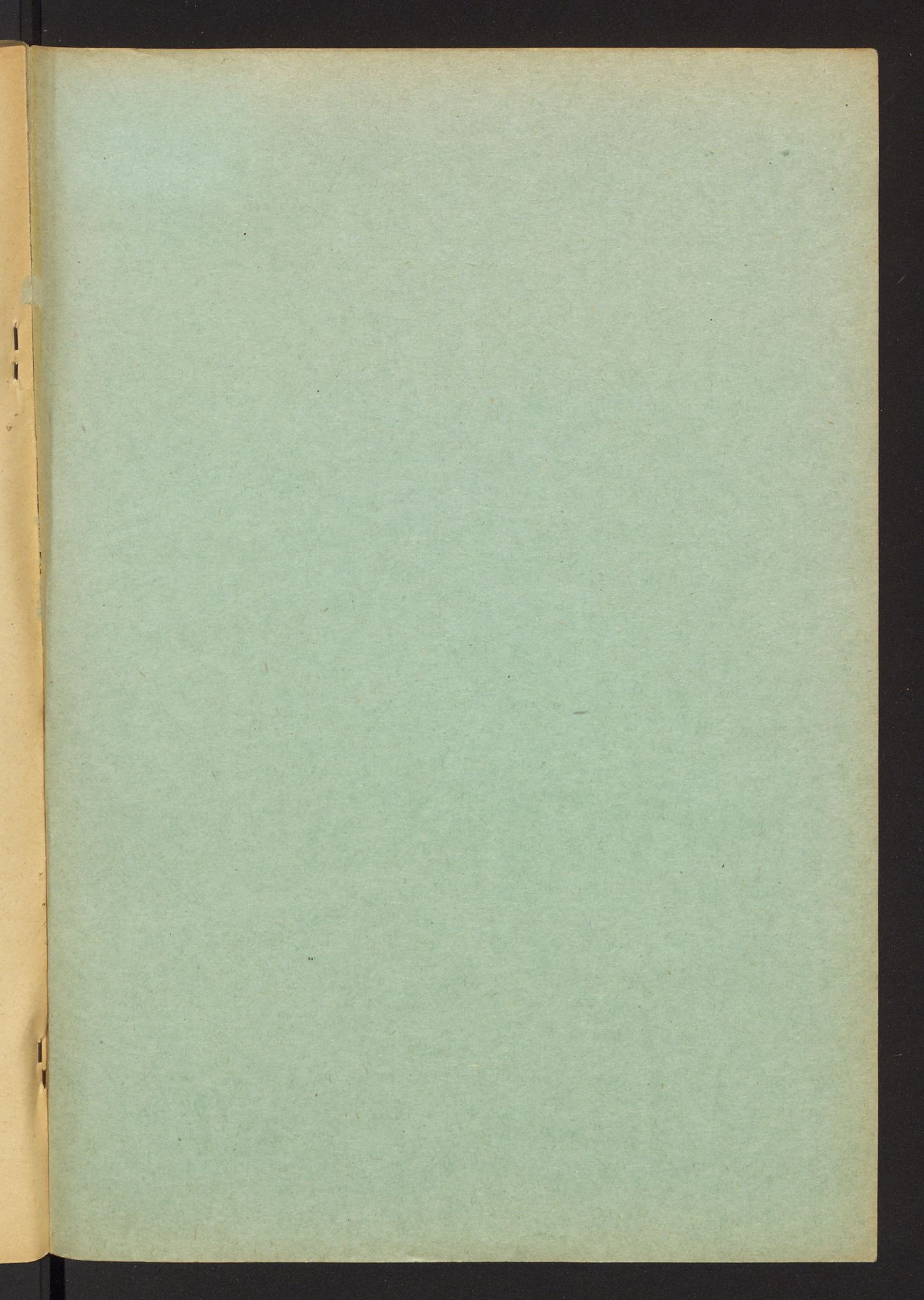
L I T E R A T U R A

- 1) M. Pejović, R. Niketić: Evidencija u preduzeću o osnovnim sredstvima i investicijama. 4. izdanje. Savremena administracija. Beograd 1961
- 2) M. Šarić: Organizacija knjigovodstva osnovnih sredstava. Informator. Zagreb 1959
- 3) R. Čajić, N. Stefanova: Priručnik za knjigovodje osnovnih sredstev (skripta). Združenje knjigovodij SR Slovenije. Ljubljana 1962
- 4) S. Sklevicky: Financijsko knjigovodstvo. 2. izdanje. Birotehnika Zagreb 1956
- 5) P. Vukobratović: Organizacija i tehnika poslovanja računovodstva privrednih organizacija. Savremena administracija. Beograd 1959
- 6) C. Mikl: Planiranje (zapisnik po predavanjih). Višja ekonomska komercijalna šola Maribor 1964.
- 7) P. Krajčević: Analiza poslovanja poduzeća. Sveučilište u Zagrebu. Zagreb 1960
- 8) Priručnik za primenu propisa o kontnim planovima i o knjigovodstvu privrednih organizacija. 2. izdanje. Službeni list SFRJ, Beograd 1963
- 9) I. Turk: Knjigovodstvo kot vrsta evidence poslovanja gospodarskih organizacij. Ekonomska revija, Ljubljana 1962, št. 3, str. 303-310
- 10) M. Janković: Knjigovodstvo osnovnih sredstava. Knjigovodstvo, Beograd 1959, št. 4, str. 6-12
- 11) P. Skurla: Knjigovodstvo osnovnih sredstava. Sistem, Beograd 1961, odd. 5, str. 21-30
- 12) P. Skurla: Evidencija smještaja i promjene mjesta osnovnog sredstva. Knjigovodstvo, Beograd 1960, št. 11, str. 17-19
- 13) P. Skurla: Evidencija stanja i kretanja sredstava za rad. Sistem, Beograd 1963, odd. 5, str. 27-34
- 14) P. Skurla: Evidencija stanja i kretanja sredstava za rad osnovnih sredstava). Sistem, Beograd 1962, odd. 5, str. 33-46
- 15) S. Dohčević: Metodološke postavke za analizu materijala i osnovnih sredstava. Priručnik za analizu poslovanja, Beograd 1962, str. 1-10









NARODNA IN UNIVERZITETNA KNJIŽNICA

GS

II 743 784



202200705

COBISS ©