



AKTIVA sistem doo

Osnivanje preduzeća i radnji | Računovodstvena agencija | Poresko savetovanje
Propisi besplatno | www.aktivasisistem.com | Obrasci besplatno

PRAVILNIK

o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica

("Sl. glasnik RS", br. 89/2020)

I OSNOVNE ODREDBE

Član 1

Ovim pravilnikom propisuje se način priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (u daljem tekstu: poslovni subjekti), koji ne primenjuju Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (u daljem tekstu: MSFI), odnosno Međunarodni standard finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (u daljem tekstu: MSFI za MSP), u skladu sa čl. 25. i 26. Zakona o računovodstvu ("Službeni glasnik RS", broj 73/19 - u daljem tekstu: Zakon).

Član 2

Poslovni subjekti priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima vrše u skladu sa Zakonom, ovim pravilnikom i internim aktom o računovodstvenim politikama.

Odredbe ovog pravilnika ne odnose se na poslovne subjekte koji su u skladu sa članom 26. st. 2. i 3. Zakona odlučili da u kontinuitetu primenjuju MSFI ili MSFI za MSP.

Definicije

Član 3

Pojedini pojmovi, u smislu ovog pravilnika, imaju sledeća značenja:

- 1) mikro pravno lice iz člana 1. ovog pravilnika je pravno lice i preduzetnik koji su na osnovu kriterijuma iz člana 6. stav 2. Zakona, razvrstani u mikro pravno lice;
- 2) drugo pravno lice iz člana 1. ovog pravilnika je drugo pravno lice iz člana 2. tačka 2) Zakona, čije se poslovanje delom finansira iz javnih prihoda ili drugih namenskih izvora, a delom ili u celini po osnovu učlanjenja i koje se ne osniva radi sticanja dobiti (političke organizacije, sindikalne organizacije sa svojstvom pravnog lica, fondacije i zadužbine, udruženja, komore, crkve i verske zajednice, u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti u skladu sa propisima kojima je uređeno obavljanje tih delatnosti, kao i druge organizacije organizovane po osnovu učlanjenja);

- 3) transakcije su poslovne aktivnosti koje, u okviru svog poslovanja, poslovni subjekt redovno sprovodi i koje dovode do promena njegovih sredstava, obaveza i kapitala (uz mogući nastanak prihoda i rashoda);
- 4) događaji su dešavanja koja nisu direktno povezana sa poslovanjem, ali dovode do izmena na sredstvima, obavezama ili kapitalu poslovnog subjekta, kao što su: oštećenja sredstava, nelikvidnost poslovnih partnera i sl.;
- 5) okolnosti su stanja u kojima poslovni subjekt posluje, kao što su: opšti indeks rasta potrošačkih cena (inflacija), promena kursa domaće valute u odnosu na strane valute, poreske olakšice, itd.;
- 6) nepotrebni troškovi ili naponi predstavljaju uslov za izuzimanje od primene određenog zahteva propisanog ovim pravilnikom. Izuzimanje po ovom uslovu može se vršiti samo za primenu zahteva za koji je propisana mogućnost izuzimanja, a na druge zahteve se ne može primeniti. Primena određenog zahteva bi podrazumevala nepotrebne troškove ili napore ako bi troškovi koji su direktno pripisiva pribavljanju određene informacije (npr. naknade za procenitelja) ili dodatni naponi (npr. angažovanje zaposlenih) bili znatno veći od koristi koje bi korisnici finansijskih izveštaja poslovnog subjekta ostvarili posedovanjem te informacije. Procenjivanje da li bi određeni zahtev podrazumevao nepotrebne troškove ili napore pri početnom priznavanju u finansijskim izveštajima, npr. na datum transakcije, treba da bude zasnovano na informacijama o troškovima i koristima tog zahteva u trenutku početnog priznavanja. Ako se izuzimanje po osnovu nepotrebni troškova ili napora primenjuje i nakon početnog priznavanja, (npr. na naknadno odmeravanje neke stavke), treba izvršiti novu procenu nepotrebni troškova ili napora na taj naknadni datum, na bazi informacija dostupnih na taj datum.

II OSNOVNE PRETPOSTAVKE I NAČELA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

1. Opšta računovodstvena načela

Član 4

Pozicije, koje se prikazuju u redovnim finansijskim izveštajima poslovnih subjekata, vrednuju se u skladu sa opštim računovodstvenim načelima:

- 1) pretpostavke da poslovni subjekt posluje kontinuirano;
- 2) računovodstvene politike i osnove vrednovanja primenjuju se dosledno iz godine u godinu;
- 3) priznavanje i vrednovanje se vrši uz primenu principa opreznosti, a posebno:
 - (1) može se priznati samo dobit koja se ostvari do datuma bilansa,
 - (2) u Bilansu stanja prikazuju se obaveze nastale u toku tekuće ili prethodnih poslovnih godina, čak i ukoliko takve obaveze postanu evidentne samo između datuma Bilansa stanja i datuma njegovog sastavljanja,
 - (3) u obzir se uzimaju sva obezvređenja, bez obzira da li je rezultat poslovne godine dobitak ili gubitak;
- 4) u obzir se uzimaju svi prihodi i rashodi koji se odnose na poslovnu godinu bez obzira na datum njihove naplate, odnosno isplate;
- 5) komponente imovine i obaveza vrednuju se posebno;
- 6) zabranjeno je prebijanje između stavki aktive i pasive ili između stavki prihoda i rashoda;
- 7) bilans otvaranja za svaku poslovnu godinu mora da bude jednak bilansu zatvaranja za prethodnu poslovnu godinu;
- 8) stavke Bilansa uspeha i Bilansa stanja obračunavaju se i prezentuju uzimajući u obzir suštinu predmetne transakcije ili predmetnog posla;

9) iznosi priznati u Bilansu stanja i Bilansu uspeha izračunavaju se na obračunskoj osnovi korišćenjem načela uzročnosti prihoda i rashoda.

U skladu sa načelom nastanka poslovnog događaja, poslovni događaj se priznaje kada je nastao i uključuje se u finansijske izveštaje u periodu na koji se odnosi, nezavisno od prijema ili isplate novca u vezi sa tim poslovnim događajem.

2. Kvalitativna obeležja finansijskih izveštaja

Član 5

Finansijski izveštaji treba istinito i objektivno da prezentuju finansijsku poziciju, finansijsku uspešnost i novčane tokove poslovnog subjekta. Istinito i objektivno prikazivanje zahteva verno prikazivanje efekata transakcija, drugih poslovnih događaja u skladu sa kriterijima za priznavanje imovine, obaveza, kapitala, prihoda i rashoda.

Finansijski izveštaji, u redovnim okolnostima, se sastavljaju uz pretpostavku stalnosti poslovanja poslovnog subjekta, odnosno pretpostavku da njegovo poslovanje neće biti obustavljeno u periodu kraćem od godinu dana od dana izveštavanja.

Svaka materijalno značajna stavka treba da bude prezentovana u finansijskim izveštajima. Stavke koje imaju sličnu prirodu i funkcionalne osobine mogu biti prikazane kao grupa stavki.

Materijalna značajnost koja se primenjuje na stavke u finansijskim izveštajima poslovnog subjekta, treba da bude definisana internim aktom kojim poslovni subjekt uređuje računovodstvene politike. Kriterijum za utvrđivanje materijalnog značaja određene stavke je procena da li bi izostavljanje te stavke iz finansijskih izveštaja ili njeno pogrešno prikazivanje uticalo na donošenje poslovnih odluka korisnika finansijskih izveštaja.

Član 6

Pri sastavljanju finansijskih izveštaja na dan otvaranja, odnosno zaključenja postupka stečaja i likvidacije, prestanka poslovanja preduzetnika, kao i u slučajevima kada se u toku trajanja tih postupaka sastavljaju godišnji finansijski izveštaji, poslovni subjekti primenjuju odredbe ovog pravilnika, s tim što vrednovanje imovine koja čini stečajnu, odnosno likvidacionu masu, vrše u skladu sa propisima kojima se uređuje stečaj i likvidacija privrednih subjekata.

3. Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške

Računovodstvene politike, računovodstvene procene i greške

Član 7

Računovodstvene politike su specifični principi, osnove, konvencije, pravila i prakse koje poslovni subjekt primenjuje pri sastavljanju i prezentaciji finansijskih izveštaja.

Pri izboru računovodstvenih politika poslovni subjekt treba da se pridržava opštih računovodstvenih načela, principa i pravila vrednovanja koji su propisani ovim pravilnikom i koji su primenljivi na konkretnu transakciju.

U slučaju kada za konkretnu situaciju i transakciju nisu propisana odgovarajuća načela i pravila odredbama ovog pravilnika, poslovni subjekt može primeniti kriterijume za priznavanje i vrednovanje imovine, obaveza, prihoda i rashoda i rezultata poslovanja koji su propisani MSFI, odnosno MSFI za MSP.

Računovodstvene procene podrazumevaju procenu iznosa neke stavke finansijskih izveštaja u odsustvu preciznog načina za merenje. Kao posledica neizvesnosti, koje su sastavni deo poslovnih aktivnosti, veliki broj pozicija u finansijskim izveštajima nije moguće tačno izmeriti, već one mogu samo da se procene. Korišćenje adekvatnih procena je bitan deo pripreme finansijskih izveštaja i ne ugrožava njihovu pouzdanost.

Promena računovodstvene procene su usaglašavanja knjigovodstvene vrednosti imovine ili obaveza, ili iznosa periodičnog trošenja sredstva, koja proizlazi iz procene sadašnjeg stanja i očekivanih budućih koristi i obaveza povezanih s tom imovinom i obavezama.

Promene računovodstvenih procena rezultat su novih informacija ili novih događaja i, shodno tome, nisu ispravke grešaka.

Greške iz prethodnog perioda su značajna izostavljanja iz finansijskih izveštaja ili značajna pogrešna prikazivanja u finansijskim izveštajima poslovnog subjekta za jedan ili više perioda koji proizilaze iz neupotrebljavanja ili pogrešne upotrebe pouzdanih informacija:

- 1) koje su bile dostupne kada su finansijski izveštaji za date periode bili odobreni za objavljivanje, i
- 2) za koje se moglo razumno očekivati da budu dobijene i uzete u obzir pri sastavljanju i prezentaciji tih finansijskih izveštaja.

U takve greške ubrajaju se efekti matematičkih grešaka, grešaka pri primenjivanju računovodstvenih politika, pogrešnog tumačenja činjenica, prevare ili previda.

Promene računovodstvenih politika

Član 8

Promenu računovodstvene politike poslovni subjekt može vršiti samo ako je ta promena zahtevana izmenama računovodstvenih propisa, ili ako promena obezbeđuje pouzdanije i relevantnije informacije o finansijskom položaju i rezultatima poslovanja.

U promene računovodstvenih politika ne spadaju:

- 1) primena neke računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uslove koji su u osnovi različiti od postojećih;
- 2) primena nove računovodstvene politike za transakcije, druge događaje ili uslove koji ranije nisu postojali ili su beznačajni.

Promena računovodstvene politike primenjuje se na sledeći način:

- 1) kada je promena računovodstvene politike nastala kao posledica prve primene nekog računovodstvenog propisa, odnosno standarda, ta promena iskazuje se u skladu sa tim propisom, odnosno standardom;
- 2) kada se računovodstvene politike menjaju dobrovoljno ili kada je promena računovodstvenih politika rezultat početne (prve) primene nekog računovodstvenog propisa, odnosno standarda, koji ne sadrži prelazne odredbe o načinu primene te promene i kada je moguće odrediti efekte promene računovodstvene politike za određeni period ili kumulativne efekte promene, takvu promenu računovodstvene politike treba primeniti retrospektivno.

Po mogućnosti, retrospektivnom primenom promenjene računovodstvene politike poslovni subjekt će uskladiti svaku komponentu kapitala, na koju se ta promena odražava, početno stanje za najranije prikazani period i druge uporedne iznose objavljene za svaki prezentovani period, kao da se nova računovodstvena politika oduvek primenjivala.

U slučaju kada nije moguće utvrditi efekte ili kumulativne efekte izmenjene računovodstvene politike u prethodnim periodima, poslovni subjekt će primeniti novu računovodstvenu politiku na knjigovodstvene iznose imovine i obaveza sa stanjem na početku najranijeg perioda za koji je moguća retrospektivna primena, što može biti i tekući period.

Odgovarajuća usklađivanja poslovni subjekt će sprovesti na svakoj komponenti kapitala na koju se usklađivanje odnosi.

Usklađivanje se obično sprovodi na stavci neraspoređene dobiti ili nepokrivenog gubitka.

Računovodstvene politike primenjene pri sastavljanju finansijskih izveštaja, koje su važne za njihovo razumevanje, poslovni subjekt treba da objavi u Napomenama uz finansijske izveštaje ukoliko ih sastavlja u skladu sa Zakonom.

Promena računovodstvenih procena

Član 9

Veliki broj stavki u finansijskim izveštajima zahteva procenu njihove vrednosti jer ih nije moguće na drugi način tačno meriti (npr. sumnjiva i sporna potraživanja, zastarele zalihe, fer vrednost finansijske imovine ili obaveza, vek upotrebe imovine, obaveze po osnovu jemstva i dr.). To podrazumeva da je korišćenje adekvatnih metoda procena bitan deo sastavljanja finansijskih izveštaja i ne umanjuje njihovu pouzdanost. Korišćena procena će zahtevati izmene ako se promene okolnosti na kojima se zasnivala ili zbog novih informacija i većeg iskustva. Po svojoj prirodi promena procene ne odnosi se na prethodne periode i ne predstavlja ispravku greške.

U promenu računovodstvene procene ne spada promena ranije primenjene osnovice merenja, već takva promena spada u promenu računovodstvene politike.

Kada je teško razlikovati promenu računovodstvene politike od promene računovodstvene procene, promena se smatra promenom računovodstvene procene.

U meri u kojoj iz promene računovodstvene procene proizilaze promene u imovini i obavezama ili se odnosi na neku stavku kapitala, takvu promenu treba priznati usklađivanjem knjigovodstvenih iznosa odgovarajuće stavke imovine, obaveza ili kapitala u periodu nastale promene.

U drugim slučajevima, osim slučaja iz stava 4. ovog člana, efekat promene računovodstvene procene, priznaje se uključivanjem u dobitak ili gubitak u:

- 1) periodu promene, ako promena utiče samo na taj period; ili
- 2) periodu promene i budućim periodima, ako promena utiče na oba perioda.

Promena računovodstvene procene može uticati samo na dobitak ili gubitak tekućeg perioda, ili na dobitak i gubitak tekućeg i budućih perioda. U Napomenama uz finansijske izveštaje obelodanjuju se promene računovodstvenih procena i njihovi efekti na vrednost bilansnih pozicija.

Ispravke računovodstvenih grešaka

Član 10

Materijalno značajno izostavljanje ili pogrešno prikazivanje stavki u finansijskim izveštajima postoji kada one pojedinačno ili zbirno, mogu uticati na odluke korisnika donete na osnovu tih izveštaja.

Značajnost zavisi od veličine izostavljene ili pogrešno prikazane stavke o čemu se prosuđuje u konkretnim okolnostima.

Veličina ili vrsta stavke ili njihova kombinacija mogu biti odlučujući činilac za utvrđivanje značajnosti greške.

Konkretno kriterijume za utvrđivanje materijalno značajne greške poslovni subjekt uređuje svojom računovodstvenom politikom.

Materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima poslovnog subjekta iz prethodnog perioda ispravljaju se korekcijom početnog stanja neraspoređenog dobitka, odnosno gubitka u periodu u kome su utvrđene.

Ispravke grešaka iz ranijih perioda koje se u skladu sa računovodstvenom politikom poslovnog subjekta ne smatraju materijalno značajnim greškama, vrše se korekcijom prihoda i rashoda za period u kojem su te greške ustanovljene.

4. Događaji nakon datuma bilansa

Član 11

Poslovni subjekt obavezan je da uskladi iznose koje je priznao u finansijskim izveštajima sa događajima koji su nastali od datuma bilansa do datuma pod kojim je odobreno objavljivanje finansijskih izveštaja, u sledećim slučajevima:

1) kada sudska presuda doneta nakon datuma bilansa potvrđuje da je na datum bilansa postojala sadašnja obaveza;

2) kada informacija dobijena nakon datuma bilansa potvrđuje da je vrednost nekog sredstva na datum bilansa bila umanjena ili da je iznos prethodno priznatog gubitka od obezvređenja tog sredstva potrebno uskladiti, kao što je:

(1) stečaj kupca nastao posle datuma Bilansa stanja obično potvrđuje da je gubitak na računu potraživanja već postojao na datum bilansa stanja i da poslovni subjekt treba da koriguje knjigovodstvenu vrednost potraživanja od kupca, i

(2) prodaja zaliha posle datuma Bilansa stanja može da pruži dokaz o njihovoj prodajnoj ceni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje na datum Bilansa stanja,

(3) naplata potraživanja od kupaca koja su bila obezvređena na datum Bilansa stanja;

4) utvrđivanje, posle datuma Bilansa stanja, nabavne vrednosti imovine koja je kupljena pre datuma Bilansa stanja, ili utvrđivanje novčanih priliva od prodaje imovine pre datuma Bilansa stanja;

5) utvrđivanje visine dobiti za raspodelu ili isplatu naknada posle datuma Bilansa stanja, ako je poslovni subjekt na datum Bilansa stanja imao sadašnju zakonsku ili izvedenu obavezu za svaku takvu isplatu kao rezultat događaja nastalih pre tog datuma, i

6) otkrivanje prevare ili greške zbog kojih su finansijski izveštaji neispravni.

Poslovni subjekt ne može iznose priznate u finansijskim izveštajima uskladiti sa događajima nakon datuma bilansa koji ne zahtevaju usklađivanje. Primeri nekorektivnih događaja su:

1) opadanje tržišne vrednosti investicije između datuma Bilansa stanja i datuma na koji su finansijski izveštaji odobreni za objavljivanje, jer pad tržišne vrednosti obično se ne odnosi na stanje investicije na datum Bilansa stanja, ali održava okolnosti koje nastaju u narednom periodu. Prema tome, poslovni subjekt ne koriguje iznose investicija priznatih u njegovim finansijskim izveštajima;

2) ako poslovni subjekt objavi isplatu dividendi, odnosno učešća u dobiti po osnovu raspodele dobiti vlasnicima instrumenata kapitala posle datuma Bilansa stanja, ove dividende ne treba priznati kao obavezu na datum Bilansa stanja, jer ne ispunjavaju kriterijume postojanja sadašnje obaveze.

Poslovni subjekt koji sastavlja Napomene uz finansijske izveštaje, dužan je da u Napomenama objavi datum na koji je odobreno objavljivanje finansijskih izveštaja, jer događaji nastali nakon tog datuma ne zahtevaju usklađivanje.

III VREDNOVANJE POZICIJA BILANSA STANJA

1. Imovina

Član 12

Imovina je resurs koji kontroliše poslovni subjekt kao rezultat proteklih događaja i od kojeg očekuje priliv budućih ekonomskih koristi i ako se njegova vrednost može utvrditi.

Imovina se priznaje u finansijskim izveštajima kada je priliv ekonomskih koristi u privredni subjekt verovatan i ako se njena vrednost može pouzdano odmeriti.

a) Upisani, a neuplaćeni kapital

Član 13

Upisani, a neuplaćeni kapital procenjuje se u visini nominalnog iznosa potraživanja po osnovu upisa kapitala.

b) Dugoročna nematerijalna imovina

Priznavanje nematerijalne imovine

Član 14

Nematerijalnom imovinom, u smislu ovog pravilnika, smatraju se ulaganja u nemonetarna sredstva bez fizičkog sadržaja, koja služe za proizvodnju ili isporuku dobara i usluga, za iznajmljivanje drugim licima ili se koriste u administrativne svrhe, čiji efekti se očekuju u periodu dužem od jedne godine, kao što su koncesije, patenti, licence, zaštitni znaci, softver i slična prava, plaćeni avansi za pribavljanje nematerijalne imovine, kao i kupovinom stečeni gudvil.

Nematerijalna imovina ispunjava uslov za priznavanje samo ako:

- 1) postoji verovatnoća priliva budućih ekonomskih koristi koje se mogu pripisati tom sredstvu u poslovni subjekt; i
- 2) ukoliko može pouzdano da se izmeri njegova nabavna vrednost ili cena koštanja.

Poslovni subjekt procenjuje verovatnoću budućih ekonomskih koristi koristeći razumne i prihvatljive pretpostavke koje predstavljaju najbolju procenu uprave poslovnog subjekta ukupnih ekonomskih uslova koji će postojati tokom veka trajanja te imovine.

Nematerijalna imovina obuhvata: izdatke za razvoj, patente, licence, koncesije, zaštitne znake, softver, dozvolu za ribarenje, franšize i ostala prava, gudvil, avanse za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.

Nematerijalna imovina koja se koristi po osnovu finansijskog lizinga kojim se na korisnika lizinga prenose svi značajni rizici i koristi povezane sa korišćenom imovinom klasifikuje se kao dugoročna nematerijalna imovina.

Nematerijalna imovina koja proističe iz razvoja (ili iz faze razvoja internog projekta) se priznaje kao imovina ako, i samo ako, poslovni subjekt može da dokaže sledeće:

- 1) tehničku izvodljivost završavanja nematerijalne imovine, tako da će ona biti raspoloživa za korišćenje ili prodaju;
- 2) svoju nameru da završi nematerijalnu imovinu i da je koristi ili proda;
- 3) svoju sposobnost korišćenja ili prodaje nematerijalne imovine;
- 4) kako će nematerijalna imovina generisati verovatne buduće ekonomske koristi. Između ostalog, poslovni subjekt može da demonstrira postojanje tržišta za proizvod nematerijalne imovine ili samu nematerijalnu imovinu ili, ukoliko se koristi interno, upotrebljivost nematerijalne imovine;
- 5) raspoloživost adekvatnih tehničkih, finansijskih i drugih resursa za završavanje razvoja i korišćenje ili prodaju nematerijalne imovine.
- 6) njegovu sposobnost pouzdanog odmeravanja izdataka koji se mogu pripisati nematerijalnoj imovini tokom njenog razvoja.

Troškovi koji proističu iz istraživanja (ili iz faze istraživanja internog projekta) se ne priznaju kao nematerijalna imovina. Izdaci po osnovu istraživanja (ili u fazi istraživanja internog projekta) se priznaju kao rashod u trenutku njihovog nastanka.

Interno stečeni gudvil i interno generisani zaštitni znakovi, impresumi, izdavački naslovi liste kupaca i stavke slične sadržine se ne priznaju kao nematerijalna imovina.

Vrednovanje nematerijalne imovine

Član 15

Za odmeravanje nematerijalne imovine poslovni subjekt svojom računovodstvenom politikom opredeljuje model nabavne vrednosti ili model revalorizacije. Ukoliko se nematerijalna imovina računovodstveno obuhvata primenom modela revalorizacije, sva druga imovina iz njene grupe se takođe odmerava primenom istog modela, osim ako ne postoji aktivno tržište za tu drugu imovinu.

Model nabavne vrednosti podrazumeva da se nakon početnog priznavanja, nematerijalna imovina vrednuje po svojoj nabavnoj vrednosti (ceni koštanja) umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i eventualne akumulirane gubitke od obezvređenja.

Nabavna vrednost (cena koštanja) posebno stečene nematerijalne imovine se sastoji od:

- 1) fakturne cene uključujući uvozne dažbine i porez plaćen pri nabavci koji se ne može povratiti, nakon odbitka trgovinskih popusta i rabata; i
- 2) bilo kakvih direktno pripisivih troškova pripreme imovine za namenjenu upotrebu.

Primeri direktno pripisivih troškova su:

- 1) troškovi primanja zaposlenih nastalih direktno u procesu dovođenja imovine u radno stanje;
- 2) profesionalne naknade nastale direktno u procesu dovođenja imovine u radno stanje; i
- 3) troškovi testiranja pravilnog funkcionisanja imovine.

Primeri izdataka koji ne čine deo nabavne vrednosti nematerijalne imovine su:

- 1) troškovi uvođenja novog proizvoda ili usluge (uključujući troškove reklamiranja i promovisanja);
- 2) troškovi vođenja posla na novoj lokaciji ili sa novom grupom kupaca (uključujući troškove obuke osoblja); i
- 3) administrativni i drugi opšti režijski troškovi.

Priznavanje troškova u knjigovodstvenoj vrednosti nematerijalne imovine prestaje kada se imovina nalazi u stanju potrebnom da bi mogla da funkcioniše na način koji je uprava predvidela. Stoga, troškovi koji nastanu tokom korišćenja ili ponovnog raspoređivanja nematerijalne imovine ne uključuju se u knjigovodstvenu vrednost te imovine. U knjigovodstvenu vrednost nematerijalne imovine nisu uključeni sledeći troškovi:

- 1) troškovi koji nastaju kada imovina koja može da funkcioniše na način koji je uprava predvidela tek treba da se stavi u upotrebu;
- 2) početni gubici poslovanja, kao što su gubici nastali u vreme kada raste potražnja za proizvodima te imovine.

Troškovi pozajmljivanja koji su direktno pripisivi sticanju nematerijalnog sredstva koje se kvalifikuje (kojem je obavezno potreban značajan vremenski period da bi bilo spremno za svoju nameravanu upotrebu ili prodaju) uključuju se u nabavnu vrednost tog sredstva. Izdaci u vezi sa sredstvom koje se kvalifikuje uključuju samo izdatke koji su imali za rezultat gotovinske isplate, transfere drugih sredstava ili preuzimanje obaveza na koje se zaračunava kamata.

Poslovni subjekt treba da započne kapitalizaciju troškova pozajmljivanja na datum kada se prvi put kumulativno ispune sledeći uslovi:

- 1) poslovni subjekt je imao izdatke za sredstvo;
- 2) imao troškove pozajmljivanja; i
- 3) preduzeo aktivnosti neophodne da bi se sredstvo pripremilo za planiranu upotrebu ili prodaju.

Poslovni subjekt treba da prestane sa kapitalizacijom troškova pozajmljivanja kada su u suštini završene sve aktivnosti neophodne da bi se sredstvo pripremilo za planiranu upotrebu ili prodaju.

Model revalorizacije podrazumeva da se nakon početnog priznavanja po nabavnoj vrednosti, nematerijalna imovina vrednuje po revalorizovanoj vrednosti, što je njena fer vrednost na dan revalorizacije, umanjena za naknadno akumuliranu amortizaciju i naknadno akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti. Za potrebe revalorizacije fer vrednost se odmerava pozivanjem na aktivno tržište. Revalorizacija se vrši toliko redovno da se knjigovodstvena vrednost nematerijalne imovine na kraju izveštajnog perioda bitno ne razlikuje od njene fer vrednosti.

Kada se nematerijalna imovina revalorizuje, knjigovodstvena vrednost te imovine se koriguje na revalorizovanu vrednost. Na datum revalorizacije, nematerijalna imovina se tretira na jedan od sledećih načina:

- 1) bruto knjigovodstvena vrednost se koriguje na način koji je dosledan revalorizaciji knjigovodstvene vrednosti imovine, tako što se knjigovodstvena vrednost imovine nakon revalorizacije iskazuje po njenoj revalorizovanoj vrednosti; ili

2) akumulirana amortizacija se eliminiše, u odnosu na bruto knjigovodstvenu vrednost imovine.

Ako se nematerijalna imovina iz grupe revalorizovane nematerijalne imovine ne može revalorizovati zbog toga što ne postoji aktivno tržište za ovu imovinu, imovina se evidentira po nabavnoj vrednosti (ceni koštanja) umanjenoj za eventualnu amortizaciju i gubitke od umanjenja vrednosti.

Ako se fer vrednost revalorizovane nematerijalne imovine više ne može odmeriti pozivanjem na aktivno tržište, knjigovodstvena vrednost imovine je revalorizovana vrednost na dan poslednje revalorizacije sprovedene s pozivanjem na aktivno tržište, umanjena za eventualnu naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke od umanjenja vrednosti.

Ako se knjigovodstvena vrednost nematerijalne imovine poveća kao rezultat revalorizacije, to uvećanje se priznaje u kapitalu u okviru pozicije revalorizacione rezerve. Međutim, povećanje se priznaje u Bilansu uspeha u iznosu u kom poništava revalorizaciono umanjenje iste imovine prethodno priznate u Bilansu uspeha.

Ako se knjigovodstvena vrednost smanji kao rezultat revalorizacije, to smanjenje se priznaje u Bilansu uspeha. Međutim, smanjenje zbog revalorizacije se priznaje u iznosu potražnog salda u revalorizacionoj rezervi za tu imovinu.

Kumulirane revalorizacione rezerve uključene u kapital se mogu prenositi direktno u neraspoređenu dobit kada se te rezerve realizuju. Cela ova rezerva se može realizovati prilikom rashodovanja ili otuđenja imovine. Međutim, neke rezerve se mogu realizovati dok poslovni subjekt koristi imovinu; u takvom slučaju, ostvareni iznos rezerve je razlika između amortizacije obračunate na osnovu revalorizovane knjigovodstvene vrednosti imovine i amortizacije koja bi se priznala na osnovu istorijskog troška (nabavne vrednosti - cene koštanja) imovine. Prenos iz revalorizacionih rezervi u neraspoređenu dobit se ne vrši kroz Bilans uspeha.

U slučaju sticanja nematerijalne imovine putem državnih davanja, ona može biti stečena bez naknade, ili uz minimalnu naknadu putem državne pomoći. Poslovni subjekt može odlučiti da ovu imovinu početno vrednuje po fer vrednosti ili po nabavnoj vrednosti.

Amortizacija i prestanak priznavanja nematerijalne imovine

Član 16

Računovodstveno obuhvatanje nematerijalne imovine se bazira na njenom korisnom veku trajanja.

Iznos nematerijalne imovine sa konačnim vekom trajanja koji se amortizuje se alocira sistematski tokom njenog veka trajanja.

Obračun amortizacije započinje kada imovina postane raspoloživa za upotrebu, odnosno kada se nalazi na lokaciji i u stanju spremnom za poslovanje na način koji je rukovodstvo predvidelo.

Amortizacija prestaje na raniji od sledeća dva datuma:

1) datum na koji se imovina klasifikuje kao imovina koja se drži za prodaju (ili na koji se uključuje u grupu za otuđenje klasifikovanu kao grupa koja se drži za prodaju), ili

2) datum na koji prestaje priznavanje imovine.

Korišćeni metod amortizacije odražava dinamiku kojom se očekuje da će poslovni subjekt trošiti buduće ekonomske koristi od imovine. Ako se dinamika ne može pouzdano utvrditi, koristi se pravolinijski (linearni) metod. Troškovi amortizacije za svaki period se priznaju u Bilansu uspeha.

Međutim, ponekad se buduće ekonomske koristi sadržane u imovini apsorbuju prilikom proizvodnje druge imovine. U ovom slučaju, troškovi amortizacije predstavljaju deo cene koštanja druge imovine i uključuju se u njenu knjigovodstvenu vrednost. Amortizacija nematerijalne imovine koja se koristi u proizvodnom procesu uključuje se u knjigovodstvenu vrednost zaliha.

Pretpostavlja se da je rezidualna vrednost nematerijalne imovine sa konačnim vekom trajanja nula, osim ako:

1) ne postoji obaveza treće strane da kupi imovinu na kraju njenog veka trajanja; ili

2) ne postoji aktivno tržište za imovinu, i:

(1) rezidualna vrednost se može utvrditi pozivanjem na to tržište; i

(2) verovatno je da će takvo tržište postojati na kraju veka trajanja imovine.

Iznos koji se amortizuje za neku imovinu utvrđuje se posle odbitka njegovog ostatka vrednosti (rezidualne vrednosti).

Svaka rezidualna vrednost osim nule implicira da poslovni subjekt očekuje da otuđi nematerijalnu imovinu pre kraja njenog ekonomskog veka.

Korisni vek nematerijalne imovine koja nastaje iz ugovornih ili drugih zakonskih prava ne treba da bude duži od perioda ugovornih ili drugih zakonskih prava, ali može da bude kraći, zavisno od perioda u kojem poslovni subjekt očekuje da koristi tu imovinu.

Ako korisni vek nematerijalne imovine, ne može pouzdano da se ustanovi, vek trajanja treba da se utvrdi na osnovu najbolje procene rukovodstva, ali ne treba da bude duži od deset godina.

Amortizacioni period i metod amortizacije treba da se proveravaju najmanje na kraju svake finansijske godine. Ukoliko se očekivani vek trajanja imovine značajno razlikuje od prethodnih procena, amortizacioni period treba promeniti u skladu sa tim. Ukoliko je došlo do promene u očekivanom obrascu korišćenja budućih ekonomskih koristi od imovine, metod amortizacije se menja da bi se odrazio promenjeni obrazac. Takve promene se računovodstveno obuhvataju kao promene računovodstvenih procena.

Tokom upotrebe nematerijalne imovine, može postati očigledno da je procena njenog veka trajanja neadekvatna. Priznavanje gubitka od umanjenja vrednosti može ukazati da treba promeniti amortizacioni period.

Tokom vremena se obrazac budućih ekonomskih koristi za koje se očekuje da će priticati poslovnom subjektu od nematerijalne imovine može promeniti, tj. može postati očigledno da je regresivni metod odgovarajući, a ne pravolinijski metod. Drugi primer je ako je korišćenje prava u obliku licence odloženo zbog aktivnosti na drugim komponentama poslovnog (biznis) plana. U takvom slučaju, ekonomske koristi koje proističu iz imovine mogu da se ne povrate sve do kasnijih perioda.

Priznavanje nematerijalne imovine prestaje:

- 1) prilikom otuđenja; ili
- 2) kada se ne očekuju buduće ekonomske koristi od njenog korišćenja ili otuđenja.

Dobitak ili gubitak koji nastaje iz prestanka priznavanja nematerijalne imovine se određuje kao razlika između neto prihoda od otuđenja, ako ih ima, i knjigovodstvene vrednosti imovine. Dobitak ili gubitak se priznaje u Bilansu uspeha kada imovina prestane da se priznaje.

v) Dugoročna materijalna imovina

Priznavanje dugoročne materijalne imovine

Član 17

Dugoročna materijalna imovina je ona koju poslovni subjekt poseduje:

- 1) za korišćenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba i usluga, za davanje u operativni lizing ili za obavljanje administrativnih poslova;
- 2) za koju se očekuje da će se koristiti duže od jedne godine; i
- 3) za korišćenje na trajnoj osnovi u svrhu aktivnosti poslovnog subjekta.

Dugoročna materijalna imovina se priznaje kao sredstvo samo, ako:

- 1) je verovatno da će buduće ekonomske koristi povezane sa tim sredstvom priticati u poslovni subjekt; i
- 2) se nabavna vrednost, odnosno cena koštanja tog sredstva može pouzdano izmeriti.

Stavke kao što su rezervni delovi, alat i inventar priznaju se kao dugoročna materijalna imovina kada ispunjavaju uslove za priznavanje dugoročne materijalne imovine. U suprotnom, takve stavke se klasifikuju kao zalihe.

Privredni subjekt u svojim računovodstvenim politikama propisuje jedinicu mere za priznavanje dugoročne materijalne imovine u zavisnosti od okolnosti koje su specifične za svaki entitet. Može biti pogodno da se agregiraju pojedinačne beznačajne stavke i da se na zbirnu vrednost primene kriterijumi.

Primalac lizinga po ugovoru o finansijskom lizingu, u okviru dugoročne materijalne imovine iskazuje vrednost predmeta lizinga i obavezu u iznosu jednakom fer vrednosti uzete u lizing dugoročne materijalne imovine.

Davaoci lizinga priznaju dugoročnu materijalnu imovinu datu u finansijski lizing kao potraživanje u iznosu koji je jednak neto ulaganju u finansijski lizing.

Materijalna imovina čija je vrednost iskazana po istorijskom trošku u stranoj valuti se prevodi korišćenjem kursa na datum transakcije na svaki datum Bilansa stanja.

Kod početnog priznavanja, transakciju u stranoj valuti potrebno je evidentirati u funkcionalnoj valuti, primenjujući na iznos u stranoj valuti kurs između funkcionalne i strane valute važeći na datum transakcije.

Vrednovanje dugoročne materijalne imovine

Član 18

Nakon početnog priznavanja poslovni subjekt se opredeljuje ili za model nabavne vrednosti ili za model revalorizacije, kada bira svoju računovodstvenu politiku i primenjuje tu politiku na grupu određene dugoročne materijalne imovine.

Model nabavne vrednosti podrazumeva da se nakon početnog priznavanja dugoročna materijalna imovina vrednuje po nabavnoj vrednosti umanjenoj za ukupnu akumuliranu amortizaciju i ukupne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti.

Dugoročna materijalna imovina koja ispunjava uslove za priznavanje kao sredstvo, početno se meri po nabavnoj vrednosti, odnosno ceni koštanja.

Nabavna vrednost (cena koštanja) dugoročne materijalne imovine obuhvata:

- 1) fakturnu cenu, uključujući uvozne carine i druge dažbine, poreske obaveze koje se ne mogu povratiti, nakon oduzimanja trgovačkih popusta i rabata;
- 2) sve troškove koji se mogu direktno pripisati dovođenju sredstva na lokaciju i u stanje koje je neophodno da bi sredstvo moglo funkcionisati, na način na koji to očekuje uprava;
- 3) inicijalnu procenu troškova demontaže, uklanjanja sredstva i obnove područja na kojem je sredstvo locirano, što je obaveza koja se poslovnom subjektu nameće bilo kada se sredstvo nabavi ili kao posledica korišćenja sredstva u toku određenog perioda za sve druge svrhe osim za proizvodnju zaliha u tom periodu.

Troškovi koji se mogu direktno pripisati su:

- 1) troškovi zarada i drugih primanja zaposlenih koji nastaju direktno u izgradnji ili nabavci nekretnine, postrojenja i opreme;
- 2) troškovi pripreme terena;
- 3) inicijalni troškovi isporuke i manipulativni troškovi;
- 4) troškovi instaliranja i montaže;
- 5) troškovi provere da li sredstvo normalno funkcioniše, umanjeni za neto prihode od prodaje bilo kog sredstva proizvedenog tokom dovođenja sredstva na datu lokaciju i u dato stanje (kao što su uzorci proizvedeni prilikom testiranja opreme); i
- 6) naknade za rad stručnjaka.

Troškovi pozajmljivanja koji su direktno pripisivi sticanju ili proizvodnji materijalnog sredstva koje se kvalifikuju (kojem je obavezno potreban značajan vremenski period da bi bilo spremno za svoju nameravanu upotrebu ili prodaju) se uključuju u nabavnu vrednosti tog sredstva. Izdaci u vezi sa sredstvom koje se kvalifikuje uključuju samo izdatke koji su imali za rezultat gotovinske isplate, transfere drugih sredstava ili preuzimanje obaveza na koje se zaračunava kamata.

Poslovni subjekt treba da započne kapitalizaciju troškova pozajmljivanja na datum kada se prvi put kumulativno ispune sledeći uslovi:

- 1) poslovni subjekt je imao izdatke za sredstvo;
- 2) imao troškove pozajmljivanja; i
- 3) preduzeo aktivnosti neophodne da bi se sredstvo pripremilo za planiranu upotrebu ili prodaju.

Poslovni subjekt treba da prestane sa kapitalizacijom troškova pozajmljivanja kada su u suštini završene sve aktivnosti neophodne da bi se sredstvo pripremilo za planiranu upotrebu ili prodaju.

U slučaju sticanja dugoročne materijalne imovine putem državnih davanja, ona može biti stečena bez naknade, ili uz minimalnu naknadu putem državne pomoći. Poslovni subjekt može odlučiti da ovu imovinu početno vrednuje po fer vrednosti ili po nabavnoj vrednosti.

Model revalorizacije podrazumeva da se dugoročna materijalna imovina čija se fer vrednost može pouzdano odmeriti, vrednuje po revalorizovanom iznosu, koji predstavlja njihovu fer vrednost na datum revalorizacije umanjenu za naknadnu akumuliranu amortizaciju i naknadne akumulirane gubitke zbog umanjenja vrednosti. Revalorizacija se vrši dovoljno redovno, kako bi se obezbedilo da se knjigovodstvena vrednost bitno ne razlikuje od vrednosti do koje bi se došlo korišćenjem fer vrednost na kraju izveštajnog perioda.

Fer vrednost zemljišta i drugih nekretnina obično je njihova tržišna vrednost utvrđena procenom koju uobičajeno obavljaju profesionalno kvalifikovani procenitelji. Fer vrednost predmeta postrojenja i opreme obično je njihova tržišna vrednost utvrđena procenom.

Učestalost revalorizacije zavisi od promena fer vrednosti predmeta dugoročne materijalne imovine koji se revalorizuju. Kad se fer vrednost revalorizovane imovine znatno razlikuje od njene knjigovodstvene vrednosti, tada je potrebna dalja revalorizacija.

Kada se revalorizuje neka nekretnina, postrojenje i oprema, knjigovodstvena vrednost tog sredstva se koriguje na revalorizovani iznos. Na dan revalorizacije, imovina se tretira na jedan od sledećih načina:

- 1) bruto knjigovodstvena vrednost se koriguje na način koji je dosledan revalorizaciji knjigovodstvene vrednosti tog sredstva, tako što se knjigovodstvena vrednost sredstva nakon revalorizacije iskazuje po njenoj revalorizovanoj vrednosti; ili
- 2) akumulirana amortizacija eliminiše se iz bruto knjigovodstvene vrednosti sredstva.

Iznos usklađivanja, koji se dobije prepravljajanjem ili isključivanjem ispravke vrednosti, čini deo povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrednosti.

Ako se vrši revalorizacija određene nekretnine, postrojenja i opreme, revalorizuje se celokupna grupa nekretnina, postrojenja i opreme kojoj to sredstvo pripada.

Ako se knjigovodstvena vrednost sredstva poveća kao rezultat revalorizacije, to povećanje se priznaje u kapitalu, u okviru revalorizacione rezerve. Međutim, povećanje se priznaje u Bilansu uspeha u iznosu u kom poništava revalorizaciono umanjenje iste imovine prethodno priznate u Bilansu uspeha.

Ako se knjigovodstvena vrednost sredstva smanji kao rezultat revalorizacije, to smanjenje se priznaje kao rashod. Međutim, smanjenje se priznaje u kapitalu do iznosa postojećih revalorizacionih rezervi koje se odnosi na to sredstvo. Smanjenje priznato u kapitalu smanjuje iznos akumuliran u kapitalu u okviru pozicije revalorizacione rezerve.

Revalorizacione rezerve koje su sastavni deo kapitala koji se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu, mogu se preneti direktno na neraspoređenu dobit, kada sredstvo prestane da se priznaje. To može podrazumevati prenos celokupnog ostatka, kada sredstvo prestane da se priznaje u poslovnim knjigama ili otuđi. Međutim, neke rezerve mogu biti prenete i dok se sredstvo koristi. U tom slučaju, iznos prenete rezerve predstavlja razliku između amortizacije zasnovane na revalorizovanoj knjigovodstvenoj vrednosti sredstva i amortizacije zasnovane na prvobitnoj nabavnoj vrednosti sredstva. Prenos revalorizacionih rezervi u neraspoređenu dobit ne vrši se preko Bilansa uspeha.

Amortizacija i prestanak priznavanja dugoročne materijalne imovine

Član 19

Poslovni subjekt je obavezan da utvrdi trošak amortizacije odvojeno za svaki značajan deo stavke materijalne imovine. Svaki deo neke nekretnine, postrojenja i opreme, čija je nabavna vrednost, odnosno cena koštanja značajna u odnosu na ukupnu nabavnu vrednost datog sredstva se amortizuje posebno.

Poslovni subjekt raspoređuje iznos koji je početno priznat za neku nekretninu, postrojenje i opremu na njihove značajne delove i posebno amortizuje svaki takav deo.

Jedan materijalno značajan deo nekretnine, postrojenja i opreme može imati isti korisni vek i metod amortizacije kao i drugi materijalno značajan deo tog sredstva. Prilikom utvrđivanja troškova amortizacije, takvi delovi se mogu grupisati.

U istoj meri u kojoj poslovni subjekt posebno amortizuje neke delove nekretnine, postrojenja i opreme, on posebno amortizuje i ostatak tog sredstva. Ostatak se sastoji od delova koji pojedinačno nisu značajni. Ako poslovni subjekt ima različita očekivanja od ovih delova, mogu biti neophodne tehnike aproksimacije da bi se ostatak amortizovao na način kojim bi se obrazac potrošnje i/ili korisni vek delova verno predstavili.

Poslovni subjekt može izabrati da posebno amortizuje one delove sredstva čija nabavna vrednost nije značajna u odnosu na ukupnu nabavnu vrednost tog sredstva.

Trošak amortizacije za svaki period, priznaje se u Bilansu uspeha, osim ako nije uključen u knjigovodstvenu vrednost drugog sredstva.

Iznos koji se amortizuje, alocira se na sistematskoj osnovi u toku korisnog veka sredstva.

Rezidualna vrednost i korisni vek sredstva se proveravaju na kraju svake finansijske godine.

Amortizacija se priznaje čak i ako tržišna vrednost sredstva premašuje njegovu knjigovodstvenu vrednost, pod uslovom da rezidualna vrednost nije veća od njegove knjigovodstvene vrednosti.

Popravke i održavanje sredstva ne negiraju potrebu njegovog amortizovanja.

Iznos koji se amortizuje utvrđuje se nakon oduzimanja rezidualne vrednosti sredstva. Rezidualna vrednost je procenjeni iznos koji bi poslovni subjekt primio danas ako bi otuđio sredstvo, nakon odbijanja procenjenih troškova otuđenja i pod pretpostavkom da je sredstvo već na kraju svog korisnog veka i u stanju koje se očekuje na kraju njegovog korisnog veka. Rezidualna vrednost sredstva je u praksi često beznačajna i u takvim okolnostima nije bitna kod izračunavanja iznosa koji se amortizuje.

Rezidualna vrednost sredstva se može povećati na iznos koji je jednak knjigovodstvenoj vrednosti sredstva ili veći od nje. Ako se to dogodi, trošak amortizacije sredstva je nula, osim i dok se njegova rezidualna vrednost naknadno ne smanji na iznos koji je niži od knjigovodstvene vrednosti sredstva.

Amortizacija sredstva započinje kada ono postane raspoloživo za korišćenje, to jest kada se nalazi na lokaciji i u stanju koje je neophodno da sredstvo funkcioniše na način na koji to predviđa uprava.

Amortizacija sredstva prestaje na datum ranijeg događaja: datum kada je sredstvo klasifikovano kao ono koje se drži za prodaju (ili je uključeno u grupu za otuđenje koja se klasifikuje kao grupa sredstava koja se drže za prodaju) ili datum prestanka priznavanja sredstva. Dakle vršenje amortizacije ne prestaje kada se sredstvo ne koristi ili kada se ne koristi aktivno, osim ako je ono u potpunosti amortizovano. Međutim, prema funkcionalnom metodu amortizacije, trošak amortizacije može biti nula ako nema proizvodnje.

Poslovni subjekt troši ekonomske koristi sadržane u nekom sredstvu uglavnom putem korišćenja sredstva. Međutim, ostali faktori, kao što su tehnološka ili komercijalna zastarelost i habanje dok se sredstvo ne upotrebljava, često dovode do smanjenja ekonomskih koristi koje su se mogle dobiti od sredstva. Zato je pri utvrđivanju korisnog veka trajanja sredstva, potrebno razmotriti sve sledeće faktore:

1) očekivana iskorišćenost sredstva se procenjuje na osnovu očekivanog kapaciteta sredstva ili fizičkih učinaka;

2) očekivano fizičko habanje koje zavisi od faktora poslovanja, kao što su broj smena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravljanja i odražavanja, i briga o sredstvu i njegovo održavanje dok se ono ne koristi.

3) tehnička ili komercijalna zastarelost koja nastaje zbog promena ili poboljšanja u proizvodnji, ili zbog promene u tržišnoj potražnji za proizvodom ili uslugom koji se pružaju uz pomoć tog sredstva.

4) zakonska ili slična ograničenja korišćenja sredstva, kao što je istek roka lizinga.

Korisni vek trajanja sredstva definiše se pomoću njegove očekivane koristi za poslovni subjekt.

Politika upravljanja sredstvima nekog poslovnog subjekta može povlačiti za sobom otuđenje sredstava nakon određenog vremena ili nakon utroška određenog dela ekonomskih koristi sadržanih u sredstvu. Zbog toga korisni vek trajanja sredstva može biti kraći od njegovog ekonomskog veka trajanja.

Procena korisnog veka sredstva, je stvar prosuđivanja zasnovanog na iskustvu poslovnog subjekta sa sličnim sredstvima.

Zemljište i druge nepokretnosti su posebna sredstva koja se obračunavaju posebno, čak i kada su zajedno pribavljeni. Uz određene izuzetke, kao što su kamenolomi i tereni koji se koriste kao deponije, zemljište ima neograničeni korisni vek trajanja i zbog toga se ne amortizuje.

Objekti imaju ograničeni korisni vek trajanja i zbog toga su sredstva koja se amortizuju.

Povećanje vrednosti zemljišta na kojem se nalazi neki objekat, ne utiče na utvrđivanje korisnog veka trajanja tog objekta.

Ako nabavna vrednost zemljišta uključuje i troškove demontaže, uklanjanja i obnove, taj deo zemljišta se amortizuje tokom perioda u kojem su koristi stečene nastajanjem ovih troškova. U nekim slučajevima, samo zemljište može imati ograničen korisni vek trajanja i tada se ono amortizuje dinamikom koja odražava koristi koje se od njega dobijaju.

Korišćeni metod amortizacije odražava način očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi od sredstva.

Metod amortizacije, koji se primenjuje na neko sredstvo, proverava se najmanje jednom, na kraju svake finansijske godine, i ako postoje značajne promene u očekivanoj dinamici trošenja budućih ekonomskih koristi koje su sadržane u sredstvu, metod se menja da bi se odrazila promenjena dinamika. Takvu promenu treba obračunati kao promenu računovodstvene procene.

Različiti metodi amortizacije se mogu koristiti za alokaciju iznosa koji se amortizuje sistematski tokom korisnoga veka trajanja sredstva. Ovi metodi obuhvataju pravolinijski metod, regresivni metod i funkcionalni metod.

Pravolinijski metod za rezultat ima konstantne troškove u toku korisnog veka trajanja sredstva, ukoliko se rezidualna vrednost ne menja.

Degresivni metod za rezultat ima smanjenje troškova tokom korisnoga veka trajanja sredstva.

Funkcionalni metod za rezultat ima troškove koji se zasnivaju na očekivanom korišćenju ili učincima.

Poslovni subjekt se opredeljuje za metod koji najvernije odražava očekivanu dinamiku trošenja budućih ekonomskih koristi sadržanih u sredstvu. Taj metod se konzistentno primenjuje iz perioda u period osim ako ne dođe do promene očekivane dinamike trošenja tih budućih ekonomskih koristi.

Da bi se utvrdilo da li je vrednost neke stavke nekretnina, postrojenja i opreme umanjenja, poslovni subjekt proverava knjigovodstvenu vrednost svojih sredstava, kada i utvrđuje nadoknadivu vrednost sredstva i kada priznaje ili poništava priznavanje gubitka usled umanjenja vrednosti.

Umanjenje vrednosti ili gubitak nekretnine, postrojenja i opreme, povezana potraživanja ili plaćanje naknada od trećih strana i sve naknadne nabavke ili izgradnja sredstava za zamenu, predstavljaju posebne ekonomske događaje i obračunavaju se posebno, na sledeći način:

Knjigovodstvena vrednost nekretnine, postrojenja i opreme prestaje da se priznaje:

- 1) prilikom otuđenja; ili
- 2) kada se od njihovog korišćenja ili otuđenja ne očekuju buduće ekonomske koristi.

Dobitak ili gubitak koji nastane prilikom prestanka priznavanja nekretnine, postrojenja i opreme se uključuje u dobitak ili gubitak u Bilansu uspeha onda kada to sredstvo prestaje da se priznaje.

Ako je za merenje osnovnih sredstava primenjen model revalorizacije tada osnovicu za amortizaciju čini revalorizovana nabavna vrednost umanjena za rezidualnu vrednost, koja se prilikom revalorizacije ponovo procenjuje, tako da osnovicu čini revalorizovana nabavna vrednost umanjena za revalorizovanu rezidualnu vrednost.

Za sredstva koja se revalorizuju u godini u kojoj se vrši revalorizacija pre revalorizacije se obračunava amortizacija za tu godinu, a revalorizovana vrednost je osnovica za obračun amortizacije u narednim godinama.

g) Investicione nekretnine

Član 20

Investicione nekretnine su nekretnine (zemljište ili zgrade - ili deo zgrade - ili i jedno i drugo), koje vlasnik ili korisnik lizinga, po osnovu finansijskog lizinga drži radi ostvarivanja zarade od izdavanja nekretnine ili radi uvećanja vrednosti kapitala ili radi i drugog, a ne radi:

- 1) upotrebe za proizvodnju ili snabdevanje robom ili pružanje usluga ili za administrativne svrhe; ili
- 2) prodaje u okviru redovnog poslovanja.

Nekretnine sa mešovitom upotrebom treba da se razdvoje na investicione nekretnine i nekretnine, postrojenja i opremu. Međutim, ako fer vrednost komponente investicionih nekretnina ne može pouzdano da se odmeri bez nepotrebnih troškova i napora, celokupna imovina treba da se računovodstveno obuhvata kao nekretnine, postrojenja i oprema u skladu sa čl. 17, 18. i 19. ovog pravilnika.

Prilikom početnog priznavanja investiciona nekretnina se vrednuje po nabavnoj vrednosti, odnosno ceni koštanja.

Nakon početnog priznavanja, investiciona nekretnina se može procenjivati po fer vrednosti ako se fer vrednost može pouzdano utvrditi bez nepotrebnih troškova i napora, a promene fer vrednosti se priznaju kao dobitak ili gubitak u Bilansu uspeha.

Fer vrednost je cena koja bi se naplatila za prodaju sredstva ili platila za prenos obaveze u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum odmeravanja.

Samo investicione nekretnine čija se fer vrednost može pouzdano meriti bez nepotrebnih troškova ili napora, na stalnoj osnovi, procenjuje se po fer vrednosti kroz Bilans uspeha.

Sve druge investicione nekretnine se vrednuju po nabavnoj vrednosti koristeći model troškova amortizacije i obezvređenja na način propisan za dugoročnu materijalnu imovinu (nekretnine, postrojenja i opremu) u skladu sa čl. 18. i 19. ovog pravilnika.

Prilikom utvrđivanja knjigovodstvene vrednosti investicione nekretnine po modelu fer vrednosti, poslovni subjekt sredstva ili obaveze priznate kao odvojena sredstva ili obaveze ne računa duplo kao npr.:

- 1) oprema poput liftova ili klima uređaja je često sastavni deo objekta i generalno se uključuje u fer vrednost investicione nekretnine, a ne priznaje se zasebno kao nekretnina, postrojenje i oprema.
- 2) ako se kancelarija izdaje nameštena, u fer vrednosti kancelarije generalno ulazi i fer vrednost nameštaja, zato što je prihod od zakupnine prihod od nameštene kancelarije. Kada u fer vrednost investicione nekretnine ulazi vrednost nameštaja, onda entitet ne priznaje nameštaj kao zasebno sredstvo.

Kod prenosa nekretnine sa investicione nekretnine uknjižene po fer vrednosti, na nekretninu koju koristi vlasnik ili zalihe, pretpostavljena nabavna vrednost nekretnine za kasniji obračun je njena fer vrednost na datum promene namene.

Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane investiciona nekretnina koja će se knjižiti po fer vrednosti, poslovni subjekt primenjuje knjigovodstvenu vrednost sve do datuma promene namene. Poslovni subjekt će na taj datum razliku između knjigovodstvene vrednosti nekretnine i njene fer vrednosti priznati kao revalorizacionu rezervu.

Investicione nekretnine prestaju da se priznaju (eliminišu se iz Bilansa stanja) po otuđenju ili kada se investiciona nekretnina trajno povuče iz upotrebe i ne očekuju se nikakve buduće ekonomske koristi od njegovog otuđenja.

d) Biološka sredstva

Član 21

Biološka sredstva obuhvataju žive životinje i biljke koja se ne troše u jednogodišnjem proizvodnom ciklusu, kao što su:

- 1) osnovno stado za obavljanje delatnosti, odnosno živa stoka od koje se dobija mleko, vuna i drugi proizvodi;
- 2) vinova loza od koje se dobija grožđe;
- 3) voćnjaci od kojih se dobija voće;
- 4) drveće od kojeg se seče deo stabla za ogrev, ali se ne seče i celo drvo i dr.

Dugoročna biološka sredstva su obnovljiva sredstva, za razliku od poljoprivrednih proizvoda čijim ubiranjem i odvajanjem od biološkog sredstva prestaje životni proces biološkog sredstva.

Obnovljivost biološkog sredstva zasniva se na biološkoj transformaciji koja obuhvata proces rasta, promene osobina, proizvodnju i reprodukciju koji dovode do kvantitativnih i kvalitativnih promena na biološkom sredstvu. Za razliku od drugih osnovnih (stalnih) sredstava, efekti promena vrednosti bioloških sredstava, na kraju obračunskog perioda u odnosu na prethodni period, ili u odnosu na početno vrednovanje ako su pribavljena u toku perioda, iskazuju se kao prihodi, odnosno rashodi u Bilansu uspeha. Prema tome, kvantitativne, kvalitativne i tržišne promene vrednosti bioloških sredstava nastale u toku i na kraju obračunskog perioda predstavljaju osnov za utvrđivanje prihoda i rashoda u poljoprivrednoj delatnosti.

Biološka sredstva se vrednuju prilikom početnog priznavanja i na datum svakog Bilansa stanja po fer vrednosti umanjenoj za procenjene troškove prodaje, osim u slučaju kada se fer vrednost ne može pouzdano izmeriti.

Biološka sredstva čija se fer vrednost ne može lako utvrditi bez nepotrebnih troškova i napora, vrednuju se po nabavnoj ceni, odnosno ceni koštanja umanjenoj za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke zbog obezvređenja. Kada se biološka sredstva vrednuju po metodu nabavne vrednosti, poslovni subjekt obelodanjuje sledeće:

- 1) opis svake klase svojih bioloških sredstava;
- 2) objašnjenje zašto se fer vrednost ne može pouzdano izmeriti;
- 3) metod amortizacije;
- 4) korisni vek trajanja ili stope amortizacije; i
- 5) bruto knjigovodstvenu vrednost i akumuliranu amortizaciju (zajedno sa akumuliranim gubicima od umanjenja vrednosti) na početku i na kraju perioda.

đ) Finansijski instrumenti

Priznavanje finansijskih instrumenata

Član 22

Finansijski instrument je svaki ugovor na osnovu koga nastaje finansijsko sredstvo jednog poslovnog subjekta i finansijska obaveza ili vlasnički instrument drugog poslovnog subjekta.

Poslovni subjekt treba da prizna finansijsko sredstvo ili finansijsku obavezu u svom Bilansu stanja samo onda kada poslovni subjekt postane jedna od ugovornih strana u instrumentu.

Finansijska sredstva obuhvataju sledeće vrste imovine:

- 1) udele i akcije kod povezanih subjekata;
- 2) zajmove povezanim subjektima;
- 3) ulaganja u pridružene subjekte;
- 4) ulaganja u hartije od vrednosti;
- 5) date kredite i depozite;
- 6) ostalu finansijsku imovinu.

Poslovni subjekt klasifikuje finansijska sredstva na osnovu sledeća dva kriterijuma:

- 1) svog poslovnog modela upravljanja finansijskim sredstvima; i
- 2) karakteristika finansijskog sredstva u vezi sa ugovorenim novčanim tokovima povezanim sa tim sredstvom - npr. u grupu finansijska sredstva koja se vrednuju po amortizovanom trošku ne mogu biti svrstane akcije, jer one nemaju rok dospeća.

Poslovni subjekt finansijska sredstva klasifikuje u sledeće grupe:

- 1) finansijska sredstva po amortizovanoj vrednosti;
- 2) finansijska sredstva po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala; i
- 3) finansijska sredstva po fer vrednosti kroz Bilans uspeha.

Na početku priznavanja finansijska sredstva i finansijske obaveze vrednuju se po njihovoj fer vrednosti plaćene ili dobijene nadoknade. Ako su u pitanju finansijska sredstva i finansijske obaveze koji nisu klasifikovani u one koji se priznaju i vrednuju po fer vrednosti kroz Bilans uspeha, poslovni subjekt treba da ih odmerava po njihovoj fer vrednosti uvećanoj ili umanjenoj za troškove transakcije koji se mogu direktno pripisati sticanju ili emitovanju finansijskog sredstva ili finansijske obaveze (transakcioni troškovi kod finansijskih sredstava uvećavaju početnu vrednost, a kod finansijskih obaveza je umanjuju).

Vrednovanje finansijskih sredstava

Član 23

Finansijsko sredstvo može da se odmerava po amortizovanoj vrednosti, ako su ispunjena oba navedena uslova:

- 1) finansijsko sredstvo se drži u okviru poslovnog modela čiji cilj je držanje finansijskih sredstava radi naplate ugovornih tokova gotovine; i
- 2) uslovi ugovora finansijskog sredstva na naznačene datume uzrokuju tokove gotovine koji su isključivo otplate glavnice i kamate na neizmireni iznos glavnice.

Amortizovana vrednost finansijskog sredstva na svaki datum izveštavanja je neto suma sledećih iznosa:

- 1) iznosa po kom se finansijsko sredstvo odmerava prilikom početnog priznavanja;
- 2) umanjenog za sve otplate glavnice;
- 3) uvećanog ili umanjenog za kumulativnu amortizaciju korišćenjem metoda efektivne kamate svih razlika između iznosa prilikom početnog priznavanja i iznosa na dospeću;
- 4) umanjenog, u slučaju finansijskog sredstva, za sva smanjenja (direktno ili korišćenjem računa ispravke vrednosti) za umanjenje vrednosti ili nenaplativost.

Finansijska sredstva koja nemaju iskazanu kamatnu stopu, koje se ne odnose na aranžman koji predstavlja finansijsku transakciju i koji su klasifikovani kao kratkoročna sredstva se na početku odmeravaju po nediskontovanom iznosu bez uvećanja ili umanjenja za kumulativnu amortizaciju korišćenjem metoda efektivne kamate svih razlika između iznosa prilikom početnog priznavanja i iznosa na dospeću.

Finansijsko sredstvo treba da se odmerava po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala ako su ispunjena oba sledeća uslova:

1) finansijsko sredstvo se drži u okviru poslovnog modela čiji cilj se postiže naplatom ugovornih tokova gotovine i prodajom finansijskih sredstava; i

2) uslovi ugovora finansijskog sredstva na naznačene datume uzrokuju tokove gotovine koji su isključivo otplate glavnice i kamate na neizmireni iznos glavnice.

Fer vrednost finansijskog sredstva je cena koja bi bila dobijena za prodaju finansijskog sredstva u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum odmeravanja.

Finansijsko sredstvo treba da se odmerava po fer vrednosti kroz Bilans uspeha osim ukoliko se ne odmerava po amortizovanoj vrednosti ili po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala. Međutim, poslovni subjekt može da izvrši neopozivi odabir pri početnom priznavanju za određene investicije u instrumente kapitala koji bi se u suprotnom odmeravali po fer vrednosti kroz Bilans uspeha da prezentuje naknadne promene fer vrednosti u ostalom rezultatu u okviru kapitala.

Promene fer vrednosti finansijskog sredstva koje je klasifikovano kroz ostali rezultat u okviru kapitala, iskazuju se kao nerealizovani dobitci ili gubici u okviru kapitala. Kada subjekt prestane sa priznavanjem finansijskog sredstva vrednovanog po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala, kumulativni dobitak ili gubitak prethodno priznat u ostalom rezultatu reklasifikuje iz kapitala u Bilans uspeha, priznavanjem dobitaka ili gubitaka.

Pri početnom priznavanju finansijskog sredstva ili finansijske obaveze, poslovni subjekt treba da ih odmerava po ceni transakcije (uključujući troškove transakcije osim kod početnog odmeravanja finansijskog sredstva ili finansijske obaveze koji se naknadno odmeravaju po fer vrednosti kroz Bilans uspeha) osim ukoliko aranžman u stvari predstavlja finansijsku transakciju ili za poslovni subjekt (za finansijsku obavezu) ili za drugu stranu (za finansijsko sredstvo) u aranžmanu. Aranžman predstavlja finansijsku transakciju ako se plaćanje odlaže van uobičajenih poslovnih uslova, npr. davanje beskamatnog kredita kupcu za prodaju robe, ili se finansira po kamatnoj stopi koja nije tržišna stopa, npr. beskamatni ili zajam sa kamatnom stopom nižom od tržišne koji se daje zaposlenom. Ako aranžman predstavlja finansijsku transakciju, poslovni subjekt treba da odmerava finansijsko sredstvo ili finansijsku obavezu po sadašnjoj vrednosti budućih plaćanja diskontovanih po tržišnoj kamatnoj stopi za sličan dužnički instrument kao što je utvrđeno na početnom priznavanju.

Na kraju svakog izveštajnog perioda, poslovni subjekt treba da odmerava sve finansijske instrumente po fer vrednosti i da priznaje promene fer vrednosti u Bilansu uspeha, osim instrumenata kapitala kojima se ne trguje javno i čija fer vrednost ne može inače da se pouzdano odmeri, bez nepotrebnih troškova ili napora i ugovora povezanih sa takvim instrumentima koji će, ako se izvrše, za rezultat imati isporuku takvih instrumenata, treba da se odmeravaju po nabavnoj vrednosti umanjenoj za umanjenje vrednosti.

Reklasifikacija finansijskih sredstava

Član 24

Kada subjekt reklasifikuje finansijsko sredstvo iz finansijskih sredstava vrednovanih po amortizovanom trošku u finansijska sredstva koja se vrednuju po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala, dužan je da na datum reklasifikacije utvrdi njegovu fer vrednost. Dobitak ili gubitak utvrđen kao razlika između prethodno amortizovanog troška i procenjene fer vrednosti subjekt priznaje u ostalom rezultatu kao nerealizovani dobitak ili gubitak.

Kada subjekt reklasifikuje finansijsko sredstvo iz finansijskih sredstava vrednovanih po amortizovanom trošku u finansijska sredstva koja se vrednuju po fer vrednosti kroz Bilans uspeha, dužan je da na datum reklasifikacije utvrdi njegovu fer vrednost. Dobitak ili gubitak utvrđen kao razlika između prethodno amortizovanog troška i procenjene fer vrednosti subjekt priznaje u Bilansu uspeha.

Kada subjekt reklasifikuje finansijsko sredstvo iz finansijskih sredstava vrednovanih po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala u finansijska sredstva koja se vrednuju po amortizovanom trošku, finansijsko sredstvo se reklasifikuje po vrednosti koju bi sredstvo imalo da je od njegovog početnog priznavanja vrednovano po amortizovanom trošku. Pri promeni vrednosti sredstva prestaje i priznavanje kumuliranih dobitaka ili gubitaka koji su u vezi sa tim sredstvom priznati u ostalom rezultatu u okviru kapitala. Svaki iznos razlike pri ovoj reklasifikaciji priznaje se u Bilansu uspeha.

Kada subjekt reklasifikuje finansijsko sredstvo iz finansijskih sredstava vrednovanih po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala u finansijska sredstva koja se vrednuju po fer vrednosti kroz bilans uspeha, finansijsko sredstvo se i dalje vrednuje po fer vrednosti. Kumulirani dobiti ili gubici prethodno priznati u ostalom rezultatu u okviru kapitala reklasifikuju se na datum reklasifikacije iz kapitala u Bilans uspeha.

Kada subjekt reklasifikuje finansijsko sredstvo iz finansijskih sredstava vrednovanih po fer vrednosti kroz Bilans uspeha u finansijska sredstva koja se vrednuju po amortizovanom trošku, njegova fer vrednost na datum reklasifikacije postaje njegova nova knjigovodstvena vrednost.

Kada subjekt reklasifikuje finansijsko sredstvo iz finansijskih sredstava vrednovanih po fer vrednosti kroz Bilans uspeha u finansijska sredstva koja se vrednuju po fer vrednosti kroz ostali rezultat u okviru kapitala, finansijsko sredstvo se i dalje vrednuje po fer vrednosti.

Prestanak priznavanja finansijskih sredstava

Član 25

Poslovni subjekt prestaje da priznaje finansijsko sredstvo isključivo kada:

- 1) isteknu ugovorna prava na novčane tokove od finansijskog sredstva; ili
- 2) prenese finansijsko sredstvo, a taj prenos ispunjava uslove za prestanak priznavanja (ako subjekt prenese gotovo sve rizike i koristi vlasništva nad finansijskim sredstvom, prestaje sa njegovim priznavanjem i priznaje kao zasebno sredstvo ili obavezu sva prava i obaveze nastale ili zadržane u okviru tog prenosa).

e) Zalihe

Član 26

Zalihe su kratkoročna materijalna imovina:

- 1) koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja;
- 2) koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju; ili
- 3) u obliku osnovnog i pomoćnog materijala koji se troši u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga.

U toku reprodukcionog ciklusa pojavljuju se sledeće vrste zaliha:

- 1) zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda;
- 2) zalihe rezervnih delova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda;
- 3) zalihe nedovršene proizvodnje, poluproizvoda i nedovršenih usluga;
- 4) zalihe gotovih proizvoda;
- 5) zalihe trgovačke robe;
- 6) kratkotrajna biološka sredstva i dr.

Zalihe se mere po nabavnoj ceni, odnosno ceni koštanja ili po neto tržišnoj vrednosti u zavisnosti koja je vrednost niža. U nabavnu vrednost zaliha uključuju se svi troškovi nabavke i drugi troškovi koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje.

Nabavna vrednost zaliha obuhvata fakturnu cenu, uvozne carine i druge dažbine (osim onih koje subjekt može kasnije da povрати od poreskih organa, kao npr. PDV koji se može odbiti kao prethodni) i troškove prevoza, manipulativne i druge troškove koji se mogu direktno pripisati proizvodnji gotovih proizvoda, nabavci materijala i uslugama.

Trgovački popusti, rabati i druge slične stavke se oduzimaju pri određivanju troškova nabavke.

Troškovi konverzije zaliha se sastoje od troškova direktnog rada i opštih troškova proizvodnje. Oni takođe obuhvataju sistematski raspored fiksnih i varijabilnih opštih troškova proizvodnje, nastalih prilikom konverzije materijala u gotove proizvode.

Raspoređivanje fiksnih opštih troškova proizvodnje na učinke zasniva se na normalnom kapacitetu proizvodnje.

Normalni kapacitet proizvodnje se definiše kao količina proizvodnje koja se može ostvariti u proseku tokom određenog broja perioda ili sezona u normalnim uslovima uzimajući u obzir planirano održavanje.

Neraspoređeni fiksni opšti troškovi priznaju se kao rashod perioda u kojem su nastali. Ovi troškovi se odnose na neiskorišćenost kapaciteta.

Kada se u proizvodnom procesu proizvodi više proizvoda, a troškovi konverzije svakog proizvoda se ne mogu direktno identifikovati, potrebno ih je racionalno i dosledno raspoređivati na proizvode.

Osnovica raspoređivanja može biti relativna vrednost prodaje svakog proizvoda u fazi proizvodnog procesa kada se proizvodi mogu zasebno utvrditi ili po završetku proizvodnje.

Najveći deo sporednih proizvoda, po svojoj prirodi, nije materijalno značajan. Kada je to slučaj, entitet ih odmerava po ceni prodaje umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje, a ovaj iznos treba da se oduzme od cene koštanja glavnog proizvoda. Kao rezultat ovoga, knjigovodstvena vrednost glavnog proizvoda ne razlikuje se značajno od njegove cene koštanja.

Ostali troškovi se uključuju u trošak zaliha samo u meri u kojoj su stvarno nastali u vezi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje, kao npr. opšti neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce.

Troškovi koji se ne priznaju u cenu koštanja zaliha, a priznaju se kao rashod perioda u kojem su nastali su:

- 1) neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova;
- 2) troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni deo proizvodnog procesa pre iduće proizvodne faze;
- 3) administrativni opšti troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje;
- 4) troškovi prodaje.

Troškovi pozajmljivanja koji su direktno pripisivi sticanju ili proizvodnji zaliha koje se kvalifikuju (za čiju proizvodnju je potreban značajan vremenski period da bi bile spremne za upotrebu ili prodaju) se uključuju u nabavnu vrednost. Troškovi pozajmljivanja u vezi sa zalihama koje se kvalifikuju uključuju samo izdatke koji su imali za rezultat gotovinske isplate, transfere drugih sredstava ili preuzimanje obaveza na koje se zaračunava kamata.

Poslovni subjekt treba da započne kapitalizaciju troškova pozajmljivanja na datum kada se prvi put kumulativno ispune sledeći uslovi:

- 1) poslovni subjekt je imao izdatke za zalihe;
- 2) imao troškove pozajmljivanja; i
- 3) preduzeo aktivnosti neophodne da bi se zalihe pripremile za planiranu upotrebu ili prodaju.

Poslovni subjekt treba da prestane sa kapitalizacijom troškova pozajmljivanja kada su u suštini završene sve aktivnosti neophodne da bi se zalihe pripremile za planiranu upotrebu ili prodaju.

Obračun izlaza vrednosti zaliha vrši se po sledećim metodama:

- 1) metod specifične identifikacije troškova;
- 2) FIFO metoda ("prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj");
- 3) metoda ponderisanog prosečnog troška.

Specifična identifikacija troškova znači, da se specifični troškovi pripisuju identifikovanim predmetima zaliha. Po ovoj metodi trošak utrošenog ili prodatog sredstva jednak je njegovoj nabavnoj vrednosti, odnosno ceni koštanja. To je primereni pristup za stavke koje se izdvajaju za

određeni projekat, bez obzira da li su kupljene ili proizvedene, kao i za sredstva koja se mogu pojedinačno evidentirati i gde je to ekonomski isplativo.

Metod "prva ulazna jednaka prvoj izlaznoj" podrazumeva postupak da se stavka zaliha koja je prva stečena prva upotrebi ili proda, tako da su stavke koje ostaju na zalihama na kraju perioda one, koje su poslednje nabavljene ili proizvedene.

Metod prosečne cene podrazumeva postupak po kojem se trošak neke stavke određuje na osnovu prosečnog ponderisanog troška svih stavki na početku perioda i troška sličnih stavki koje su nabavljene ili proizvedene u tom periodu. Prosek se može izračunati periodično ili po dobijanju svake dodatne nabavke, odnosno proizvodnje u zavisnosti od uslova u kojima poslovni subjekt posluje.

Na kraju izveštajnog perioda subjekt treba da proveri da li su zalihe obezvređene.

Poslovni subjekt zalihe na datum bilansa vrednuje po nižoj od sledeće dve vrednosti:

- 1) nabavnoj vrednosti, odnosno ceni koštanja; ili
- 2) procenjenoj prodajnoj ceni umanjenoj za troškove dovršenja i prodaje.

Utvrđivanje kurentnosti zaliha je potrebno, jer se može dogoditi da cena koštanja zaliha ne može biti nadoknađena u celosti, ako su zalihe oštećene ili u celosti ili delimično zastarele ili ako je smanjena njihova prodajna cena.

Nemogućnost nadoknade cene koštanja, odnosno nabavne vrednosti zaliha može biti prisutna, ako je došlo do povećanja procenjenih troškova dovršenja ili procenjenih troškova koji tek treba da nastanu zbog prodaje.

Smanjenje vrednosti zaliha ispod nabavne vrednosti, odnosno cene koštanja do neto tržišne vrednosti u skladu je sa zahtevom da se imovina ne može iskazati po vrednosti većoj od one koja će se ostvariti njihovom prodajom ili upotrebom.

Smanjenje vrednosti zaliha do njihove neto tržišne vrednosti sprovodi se uobičajeno predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti adekvatnije grupisati slične ili povezane predmete zaliha.

Neto tržišna vrednost je procenjena cena prodaje u okviru redovnog poslovanja, umanjena za procenjene troškove dovršenja i procenjene troškove neophodne za realizaciju prodaje.

Procena neto tržišne vrednosti zasniva se na najnovijim dokazima koji postoje u vreme procene vrednosti zaliha za koje se očekuje da će biti realizovane. Ove procene uzimaju u obzir promene cena ili troškova direktno povezanih sa događajima nakon datuma bilansa u meri u kojoj ti događaji potvrđuju uslove koji su postojali na kraju perioda.

Materijal i druge zalihe namenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška nabavke, ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodati po ceni u visini ili iznad cene koštanja. Međutim, kad smanjenje cene materijala upućuje na to da će cena koštanja gotovih proizvoda biti veća od neto tržišne vrednosti, vrednost materijala se otpisuje do neto tržišne vrednosti.

Neto tržišna vrednost procenjuje se ponovo u svakom sledećem periodu. Ako su neke okolnosti u ranijem periodu uticale na smanjenje vrednosti zaliha ispod troškova nabavke, a te okolnosti više ne postoje, ili ako postoji nedvosmisleni dokaz o povećanju neto tržišne vrednosti zbog promene ekonomskih uslova, poništava se ranije proknjiženo smanjenje vrednosti zaliha do iznosa koji je prethodno bio priznat kao rashod. Iznos bilo kojeg poništenja smanjenja vrednosti zaliha kao posledica povećanja neto tržišne vrednosti treba priznati kao prihod, uz istovremeno povećanje zaliha, do visine prethodno priznatog rashoda, odnosno do prvobitno priznate nabavne vrednosti, odnosno cene koštanja.

Zalihe poljoprivrednih proizvoda

Član 27

Izuzetno od člana 26. ovog pravilnika, zalihe poljoprivrednih proizvoda proizvedenih kao rezultat sopstvenih bioloških sredstava poslovnog subjekta, mere se po fer vrednosti umanjenoj za troškove prodaje u momentu ubiranja, odnosno sakupljanja. Ovako utvrđena vrednost predstavlja nabavnu

vrednost na taj datum, od kada se ove zalihe vrednuju kao ostale materijalne zalihe u skladu sa članom 26. ovog pravilnika.

Troškovi prodaje su procenjeni troškovi koji sadrže: prevozne i druge troškove potrebne da poljoprivredni proizvodi budu dopremljeni na dato tržište, naknade brokerima i dilerima, takse nadzornim organizacijama i robnim berzama, porezi, carine i druge dažbine.

Poljoprivredni proizvodi su proizvodi bioloških sredstava kao što su: mleko, meso, voće, vuna, posečena stabla, pamuk i sl.

Ako postoji aktivno tržište poljoprivrednih proizvoda, cena koja se kotira na tom tržištu je odgovarajuća osnova za određivanje fer vrednosti tog sredstva. Ako poslovni subjekt ima pristup različitim aktivnim tržištima, koristi se najrelevantnije tržište. Ako poslovni subjekt ima pristup na dva aktivna tržišta, koristi cene sa onog tržišta koje planira da koristi.

Ako ne postoji aktivno tržište, poslovni subjekt pri određivanju fer vrednosti koristi jednu ili, kada je to moguće, više sledećih alternativa:

- 1) cenu poslednje tržišne transakcije, pod uslovom da nije bilo značajne promene ekonomskih okolnosti od datuma te transakcije do datuma Bilansa stanja;
- 2) tržišne cene za slična sredstva koje se koriguju kako bi se odrazile razlike; i
- 3) sektorske repere, kao što je vrednost voćnjaka izražena po gajbi, bušelu (merici, vagonu) ili hektaru prinosa i vrednost stada izražena po kilogramu mesa.

Dobitak ili gubitak koji nastaje pri početnom priznavanju poljoprivrednog proizvoda po fer vrednosti umanjenoj za procenjene troškove prodaje uključuje se u dobitak ili gubitak u Bilansu uspeha za period u kom nastaje.

ž) Stalna imovina namenjena prodaji i prestanak poslovanja

Član 28

Stalna imovina namenjena prodaji (ili grupa za otuđenje) je imovina koja se drži za prodaju ako se njena knjigovodstvena vrednost može povratiti prevashodno prodajnom transakcijom, a ne daljim korišćenjem. Stalna imovina namenjena prodaji klasifikuje se kao kratkoročna imovina.

Prestanak poslovanja predstavlja deo poslovnog subjekta koji je ili otuđen, ili je klasifikovan kao deo koji se drži za prodaju, i

- 1) predstavlja odvojenu značajnu liniju poslovanja ili geografsku oblast poslovanja,
- 2) deo je jednog koordiniranog plana za otuđenje odvojene značajne linije poslovanja ili geografske oblasti poslovanja ili
- 3) je zavisni poslovni subjekt stečen isključivo u cilju ponovne prodaje.

Poslovni subjekt odmerava stalnu imovinu (ili grupu za otuđenje) klasifikovanu kao imovina koje se drži za prodaju, po nižem od sledeća dva iznosa: po knjigovodstvenoj vrednosti ili fer vrednost umanjenoj za troškove prodaje.

Stalna imovina namenjena prodaji (ili grupa za otuđenje) mora da bude dostupna za momentalnu prodaju u svom trenutnom stanju isključivo pod uslovima koji su uobičajeni za prodaju takve imovine (ili grupa za otuđenje) i njena prodaja mora biti vrlo verovatna u roku od jedne godine od datuma priznavanja, osim u slučaju produženja perioda za dovršenje prodaje usled događaja i okolnosti koje su izvan kontrole poslovnog subjekta.

Kada poslovni subjekt stekne stalnu imovinu (ili grupu za otuđenje) isključivo u cilju naknadnog otuđenja, on treba da klasifikuje tu stalnu imovinu (ili grupu za otuđenje) kao imovinu koja se drži za prodaju na datum sticanja samo ako je ispunjen jednogodišnji zahtev za njenu prodaju osim u slučaju produženja perioda za dovršenje prodaje usled događaja i okolnosti koje su izvan kontrole poslovnog subjekta.

Kada se očekuje da se prodaja dogodi posle jedne godine, poslovni subjekt odmerava troškove prodaje po njihovoj sadašnjoj vrednosti. Svako povećanje sadašnje vrednosti troškova prodaje koje se javlja zbog protoka vremena se prezentuje u bilansu uspeha kao trošak finansiranja.

Poslovni subjekt priznaje gubitak od umanjenja vrednosti za svako početno ili naknadno smanjenje vrednosti imovine (ili grupe za otuđenje) na fer vrednosti umanjenu za troškove prodaje.

Poslovni subjekt priznaje dobitak za svako naknadno povećanje fer vrednosti umanjene za troškove prodaje imovine (ili grupe za otuđenje), ali ne u obliku prekoračenja kumulativnih troškova od umanjenja vrednosti koji su prethodno priznati za ovu imovinu.

Gubitak od umanjenja vrednosti (ili svaki naknadni dobitak) priznat za grupu za otuđenje smanjuje (ili povećava) knjigovodstvenu vrednost stalne imovine u grupi koja je namenjena prodaji.

Poslovni subjekt ne amortizuje stalnu imovinu dok je ona klasifikovana kao imovina koja se drži za prodaju ili dok je deo grupe za otuđenje klasifikovane kao grupa koja se drži za prodaju. Kamata i drugi rashodi koji se mogu pripisati obavezama grupe za otuđenje klasifikovane kao grupa koja se drži za prodaju, priznaju se i dalje.

Svaka stalna imovina koja ne zadovoljava kriterijume držanja za prodaju prestaje da se klasifikuje kao imovina koja se drži za prodaju.

Poslovni subjekt odmerava stalnu imovinu (ili grupu za otuđenje) koja prestaje da se klasifikuje kao imovina koja se drži za prodaju po nižoj od sledeće dve vrednosti:

- 1) knjigovodstvene vrednosti pre nego što je imovina (ili grupa za otuđenje) klasifikovana kao imovina koje se drži za prodaju, korigovane za amortizaciju ili revalorizaciju koja bi bila priznata da imovina (ili grupa za otuđenje) nije klasifikovana kao imovina koje se drži za prodaju, i
- 2) njene nadoknadne vrednosti na datum naknadne odluke da se ona ne proda ili ne raspodeli.

z) Kratkoročni plasmani i potraživanja

Član 29

Kratkoročni plasmani i potraživanja su finansijski instrumenti sa rokom dospelosti za naplatu do godinu dana od dana početnog priznavanja.

Kratkoročni krediti i zajmovi procenjuju se po nominalnoj vrednosti, umanjenoj indirektno za procenjene gubitke zbog obezvređenja, a direktno za nastala i dokumentovana smanjenja vrednosti.

Hartije od vrednosti i otkupljene akcije i udeli drugih pravnih lica procenjuju se po nabavnoj vrednosti ili po tržišnoj vrednosti ako je ona niža.

Otkupljene sopstvene akcije i otkupljeni sopstveni udeli iskazuju se po nominalnoj vrednosti, a razlika između otkupne i nominalne vrednosti se iskazuje na poziciji emisione premije.

Potraživanja za prodatu robu kupcima na kratkoročni kredit, priznaju se u nominalnom (nediskontovanom) iznosu novčanog potraživanja, a to je fakturna vrednost.

Kratkoročna potraživanja procenjuju se po nominalnoj vrednosti, umanjenoj indirektno za procenjeni iznos verovatne nenaplativosti potraživanja, a direktno ako je nemogućnost naplate izvesna i dokumentovana.

Finansijski plasmani i potraživanja u stranoj valuti vrednuju se po srednjem kursu strane valute u skladu sa zakonom kojim se uređuje devizno poslovanje, a plasmani i potraživanja sa valutnom klauzulom vrednuju se po ugovorenom kursu strane valute na dan sastavljanja finansijskih izveštaja, umanjeni indirektno za procenjeni iznos verovatne nenaplativosti, a direktno ako je nemogućnost naplate izvesna i dokumentovana.

i) Gotovinski ekvivalenti i gotovina

Član 30

Gotovinskim ekvivalentima i gotovinom smatraju se hartije od vrednosti, depoziti po viđenju, gotovina, plemeniti metali i predmeti od plemenitih metala.

Hartije od vrednosti imaju karakter gotovinskog ekvivalenta ako su neposredno unovčive uz beznačajan rizik smanjenja vrednosti i u poznate iznose gotovine.

Hartije od vrednosti kao gotovinski ekvivalenti, depoziti po viđenju i gotovina procenjuju se po nominalnoj vrednosti.

Plemeniti metali i predmeti od plemenitih metala procenjuju se u visini vrednosti izvedene iz cene plemenitih metala na svetskom tržištu.

Hartije od vrednosti, depoziti po viđenju i gotovina u stranoj valuti procenjuju se po srednjem kursu strane valute na dan sastavljanja finansijskih izveštaja.

j) Aktivna vremenska razgraničenja

Član 31

Računi aktivnih vremenskih razgraničenja predstavljaju specifične pozicije bilansa na kojima se iskazuju vremenski razgraničeni rashodi i prihodi između dva obračunska perioda, odnosno između Bilansa uspeha tekuće i narednih godina. U cilju utvrđivanja realnog finansijskog rezultata, pre izrade godišnjih finansijskih izveštaja i zaključka poslovnih knjiga vrši se razgraničenje rashoda i prihoda na obračunske periode kojima ekonomski pripadaju, bez obzira na momenat plaćanja rashoda, odnosno naplate prihoda.

Računi aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja zasnivaju se na načelu nastanka poslovnog događaja. Po ovom načelu, učinci poslovnih promena i drugih događaja se priznaju u momentu nastanka (a ne kada se gotovina ili njen ekvivalent primi ili isplati) i evidentiraju u poslovnim knjigama i uključuju u finansijske izveštaje u periodima na koji se odnose.

Finansijski izveštaji pripremljeni na načelu nastanka poslovnog događaja informišu korisnike ne samo o poslovnim promenama iz prethodnog perioda, koje uključuju isplatu i prijem gotovine, već takođe i o obavezama za isplatu gotovine u budućem periodu i o resursima koji predstavljaju gotovinu koja će biti primljena u budućem periodu. Zbog toga ti izveštaji obezbeđuju takvu vrstu informacija o prošlim poslovnim promenama i ostalim događajima koje su najkorisnije za korisnike pri donošenju ekonomskih odluka.

U aktivna vremenska razgraničenja spadaju sledeće stavke: unapred plaćeni, odnosno fakturisani troškovi narednog perioda, zarađeni prihodi za koje nisu izdate fakture i ostala aktivna vremenska razgraničenja.

2. Kapital i obaveze

a) Kapital

Član 32

Kapital, u smislu ovog pravilnika, je sopstveni izvor finansiranja imovine koji predstavlja ostatak vrednosti imovine poslovnog subjekta posle odbitka svih njegovih obaveza.

Kapital se sastoji od: upisanog osnovnog kapitala (akcijski kapital, udeli, ulozi, državni kapital, društveni kapital, zadružni udeli, emisiona premija), ostali kapital, neuplaćeni upisani kapital, rezerve (zakonske, statutarne i druge rezerve), dobitak iz ranijih godina i dobitak iz tekuće godine, umanjen za porez na dobit.

Gubitak iz ranijih godina i gubitak iz tekuće godine predstavljaju ispravku vrednosti kapitala.

Kapital i gubitak unose se u finansijske izveštaje u nominalnom iznosu, odnosno u visini knjigovodstvene vrednosti.

Upisani kapital je novčano izražena vrednost ulaganja koje je uneto kao kapital u poslovni subjekt i koji je upisan u registar privrednih subjekata.

Emisiona premija je deo kapitala koji poslovni subjekt ostvaruje realizacijom akcija, odnosno udela iznad nominalne vrednosti upisanog kapitala, odnosno iznad troškova sticanja sopstvenih akcija, odnosno udela.

Rezerve su deo kapitala koje se formiraju iz dobiti poslovnog subjekta ili dodatnom uplatom osnivača.

Neraspoređena dobit ili nepokriveni gubitak je deo dobiti prethodnih perioda koja ostaje poslovnom subjektu nakon raspoređivanja u rezerve, isplate dividende ili udela u dobiti umanjena za gubitke prethodnih perioda.

Dobitak, odnosno gubitak tekućeg obračunskog perioda je deo kapitala kao rezultat viška prihoda nad rashodima, odnosno viška rashoda na prihodima ostvarenih u tekućem obračunskom periodu nakon obračuna poreza na dobit.

S obzirom na to da kapital predstavlja ostatak imovine poslovnog subjekta nakon odbitka svih obaveza, priznavanje kapitala neposredno je povezano sa priznavanjem imovine i obaveza.

Merenje kapitala u finansijskim izveštajima vrši se merenjem pojedinih vrsta imovine i obaveza koje utiču na promenu vrednosti kapitala.

b) Dugoročna rezervisanja

Član 33

Rezervisanja predstavljaju obaveze po osnovu kojih će se vršiti isplate u narednim obračunskim periodima, a odnose se naročito na:

- 1) rezervisanja za troškove u garantnom roku;
- 2) rezervisanja za obnavljanje prirodnih bogatstava;
- 3) rezervisanja za zadržane kaucije i depozite;
- 4) rezervisanja za ostale verovatne troškove koji će nastati, a odnose se na sadašnje učinke (rezervisanja za sudske sporove, za izdate garancije i druga jemstva i druga rezervisanja).

Rezervisanja iz stava 1. ovog člana procenjuju se u visini očekivanih izdataka po osnovu kojih će se isplate vršiti u narednim obračunskim periodima.

Vrednovanje dugoročnih rezervisanja vrši se na osnovu verodostojne tehničke, knjigovodstvene i druge dokumentacije, na način uređen opštim aktom poslovnog subjekta.

Član 34

Nastali izdaci po osnovu izvršenih dugoročnih rezervisanja terete iznos rezervisanja.

Izdaci preko iznosa izvršenih rezervisanja iskazuju se kao rashodi, a neiskorišćeni deo rezervisanja se ukida i iskazuje kao prihod.

v) Obaveze

Član 35

Obaveza je sadašnja obaveza poslovnog subjekta, proizašla iz prošlih događaja i za čije se izmirenje očekuje odliv resursa. Obaveza se priznaje kada je izvesno da će zbog isplate sadašnje obaveze, doći do odliva resursa poslovnog subjekta i kada se iznos za njenu isplatu može pouzdano izmeriti.

Obaveze se klasifikuju kao kratkoročne i dugoročne.

Dugoročnim obavezama smatraju se obaveze prema matičnim, zavisnim i drugim povezanim pravnim licima, obaveze po dugoročnim kreditima i zajmovima, obaveze po hartijama od vrednosti i ostale dugoročne obaveze, koje dospevaju u roku dužem od godinu dana od dana sastavljanja finansijskih izveštaja, ili u trajanju poslovnog ciklusa ako je on duži od godinu dana.

Obaveza po osnovu finansijskog lizinga, na prvi dan trajanja lizinga odmerava po sadašnjoj vrednosti svih plaćanja u vezi sa lizingom koja nisu izvršena na taj dan. Ta plaćanja treba da se diskontuju po kamatnoj stopi sadržanoj u lizingu ako ta stopa može lako da se utvrdi. U slučajevima kad ta kamatna stopa ne može lako da se utvrdi, korisnik lizinga primenjuje kamatnu stopu koju bi

morao da plati da u sličnom roku i uz slične garancije pozajmi sredstva neophodna za nabavku imovine slične vrednosti kao imovine sa pravom korišćenja u sličnom ekonomskom okruženju.

Kratkoročna obaveza je sadašnja obaveza koja dospeva za izmirenje u roku od dvanaest meseci od dana sastavljanja finansijskih izveštaja.

Finansijske obaveze obuhvataju obaveze po osnovu kratkoročnih i dugoročnih kredita. Ove obaveze se iskazuju po amortizovanoj vrednosti. Obaveze po osnovu kredita sadrže i troškove transakcije, odnosno troškove obrade kreditnog zahteva i druge obaveze koje zajmoprimac otplaćuje banci ili drugom kreditoru. Troškovi transakcije koji su dodati obavezi po osnovu kredita se amortizuju u toku otplate kredita, obično u jednakom iznosu koji se izračunava tako što se iznos troškova podeli sa brojem rata.

Deo dugoročnih obaveza koji dospeva u roku kraćem od godinu dana od dana sastavljanja finansijskih izveštaja, iskazuje se kao kratkoročna obaveza.

U finansijske obaveze spadaju i obaveze po osnovu emitovanih dugoročnih i kratkoročnih hartija od vrednosti i te obaveze se iskazuju po amortizovanoj vrednosti.

Obaveze se procenjuju u visini nominalne vrednosti proistekle iz odgovarajuće poslovne i finansijske transakcije, prema verodostojnim ispravama.

Obaveze u stranoj valuti vrednuju se po srednjem kursu strane valute u skladu sa zakonom kojim se uređuje devizno poslovanje, a obaveze sa valutnom klauzulom vrednuju se po ugovorenom kursu strane valute na dan sastavljanja finansijskih izveštaja, a utvrđene pozitivne i negativne razlike i efekti iskazuju se u okviru finansijskih prihoda i rashoda u Bilansu uspeha.

Državna davanja dobijena pre ispunjavanja kriterijuma priznavanja priznaju se kao obaveza.

Član 36

Obaveze kod kojih je istekao rok zastarelosti unose se u ostale prihode u momentu kada više ne zadovoljavaju definiciju obaveze iz člana 35. stav 1. ovog pravilnika.

Obaveze po osnovu hartija od vrednosti iskazuju se zajedno sa kamatom koja je obračunata do dana sastavljanja finansijskih izveštaja.

Kamata za buduće periode nakon dana sastavljanja finansijskih izveštaja ne iskazuje se u Bilansu stanja.

Član 37

Izmirenje sadašnje obaveze uglavnom znači da se poslovni subjekt odriče resursa koji sadrže ekonomske koristi da bi izmirio potraživanja druge strane.

Izmirenje sadašnje obaveze može se izvršiti na više načina, kao što su:

- 1) plaćanjem u gotovini;
- 2) prenosom druge imovine;
- 3) pružanjem usluga;
- 4) zamenom te obaveze sa drugom obavezom; ili
- 5) konverzijom obaveze u kapital.

Obaveza se takođe može poništiti na druge načine, kao što je slučaj kada se poverilac odrekne svojih prava ili ih proglasi nevažećim.

g) Pasivna vremenska razgraničenja

Član 38

U okviru pasivnih vremenskih razgraničenja iskazuju se unapred naplaćeni prihodi i troškovi tekućeg perioda za koje nije primljena isprava ili kad obaveza plaćanja nastaje u budućem periodu.

U okviru pasivnih vremenskih razgraničenja iskazuju se odloženi prihodi i primljene donacije sa namenom utvrđenom ugovorom.

IV VREDNOVANJE POZICIJA BILANSA USPEHA

Prihodi i rashodi

Član 39

Prihod predstavlja bruto priliv ekonomskih koristi u toku obračunskog perioda koji proizlazi iz redovnih aktivnosti poslovnog subjekta, kada ti prilivi imaju za posledicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na uplate vlasnika kapitala.

Prihod nastaje u toku redovnih aktivnosti poslovnog subjekta i ima različite nazive kao što su prihod od prodaje proizvoda, robe i usluga, provizije, kamate, dividende, tantijeme, zakupnine i sl.

Rashod predstavlja smanjenje ekonomskih koristi u toku obračunskog perioda u obliku odliva ili potrošnje imovine ili stvaranja obaveza koji dovodi do smanjenja kapitala, osim smanjenja kapitala koje se odnosi na isplatu učešća u dobiti (dividende) vlasnicima kapitala.

Rashodi koji nastaju u toku redovnog poslovanja poslovnog subjekta uključuju: troškove prodaje proizvoda i robe, zarade, amortizaciju, proizvodne usluge, nematerijalne troškove i sl.

Prihodi i rashodi u finansijskom izveštaju se klasifikuju kao poslovni prihodi i rashodi, finansijski prihodi i rashodi i ostali prihodi i rashodi.

a) Poslovni prihodi i rashodi

Član 40

Poslovne prihode čine prihodi od prodaje robe, proizvoda i usluga, prihodi od aktiviranja učinaka, prihodi od subvencija, dotacija, donacija, regresa, kompenzacija i povraćaja dažbina po osnovu prodaje robe, proizvoda i usluga i drugi poslovni prihodi koji su obračunati u knjigovodstvenoj ispravi, nezavisno od vremena naplate.

Prihodi po osnovu prodaje robe, proizvoda i usluga priznaju se kada i u meri u kojoj je poslovni subjekt ispunio svoju obavezu po osnovu ugovora prenosom dogovorene robe ili pružanjem usluge kupcu - prenos je urađen kada je kupac stekao (ili u meri u kojoj je stekao) kontrolu nad tom robom ili uslugom. Poslovni subjekt u toku izveštajnog perioda a obavezno na kraju izveštajnog perioda utvrđuje stepen ispunjenosti činjenja iz ugovora sa kupcem.

Prihodi od prodaje robe, proizvoda i usluga vrednuju se po fakturnoj vrednosti, po odbitku datih rabata i drugih popusta, PDV-a i drugih poreskih oblika poput poreza po odbitku.

Poslovni subjekt uključuje u prihod priliv ekonomskih koristi koje je primio ili potražuje za svoj račun. U prihod se ne uključuju iznosi primljeni za račun trećih strana.

Prihodima od aktiviranja učinaka smatraju se prihodi po osnovu upotrebe robe, proizvoda i usluga za nematerijalna ulaganja, osnovna sredstva, učešća u kapitalu, materijal, inventar i rezervne delove, prirast osnovnog stada i sopstveni transport radi nabavke materijala i robe, uključujući i troškove utovara, istovara i za reprezentaciju. Prihodima od aktiviranja učinaka smatraju se i prihodi po osnovu prenosa sopstvenih proizvoda na zalihe robe radi dalje prodaje.

Prihodi iz stava 3. ovog člana vrednuju se i priznaju po ceni koštanja, koja obuhvata direktne troškove materijala i rada i alocirane opšte troškove proizvodnje.

Poslovni prihodi se na kraju obračunskog perioda uvećavaju za povećanje stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju perioda u odnosu na početno stanje u tom periodu.

Prihodi od državnih davanja priznaju se na sistemskoj osnovi u Bilansu uspeha tokom perioda u kojima poslovni subjekt priznaje kao rashod povezane troškove koje treba pokriti iz tih davanja.

Priznavanje državnih davanja u Bilansu uspeha vrši se u saglasnosti sa računovodstvenim načelom uzročnosti prihoda i rashoda iz člana 4. stav 1. tačka 9) ovog pravilnika.

Pri početnom priznavanju državnog davanja povezanog sa sredstvima, uključujući i nemonetarna davanja po fer vrednosti, priznaje se davanje u Bilansu stanja kao odloženi prihod po osnovu davanja (tj. kao pasivno vremensko razgraničenje). Istovremeno priznaje i dobijena sredstva (po njihovoj fer vrednosti) ili, eventualno, smanjenje obaveza.

Državno davanje koje se prima kao nadoknada za nastale rashode ili gubitke ili u svrhu pružanja direktne finansijske podrške poslovnom subjektu sa kojom nisu povezani budući troškovi priznaje se u Bilansu uspeha u periodu u kojem se prima.

Član 41

Poslovne rashode čine rashodi direktnog materijala, nabavna vrednost prodate robe i drugi poslovni rashodi (troškovi ostalog materijala, proizvodne usluge, rezervisanja, amortizacija, nematerijalni troškovi, porezi i doprinosi poslovnog subjekta nezavisni od rezultata, bruto zarade i ostali lični rashodi, nezavisno od momenta plaćanja).

Poslovni rashodi se na kraju obračunskog perioda uvećavaju za smanjenje stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju perioda u odnosu na početno stanje u tom periodu.

Troškovi direktnog materijala i prodate robe vrednuju se i priznaju po nabavnoj vrednosti.

Troškovi zarada se iskazuju u visini stvarno obračunatih zarada.

Drugi poslovni rashodi se priznaju po fakturnoj vrednosti, odnosno vrednosti utvrđenoj na osnovu računovodstvene isprave.

b) Finansijski prihodi i rashodi

Član 42

Finansijske prihode čine prihodi od kamata, pozitivne kursne razlike, pozitivni efekti po osnovu valutne klauzule, dividende i ostali finansijski prihodi.

Prihodi od kamate se priznaju u iznosima obračunatim primenom ugovorene ili zatezne kamatne stope za korišćena sredstva od strane lica kome su sredstva data na raspolaganje do dana sastavljanja finansijskih izveštaja.

Prihodi od dividendi priznaju se u momentu kada skupština društva koje isplaćuje dividendu donese odluku o raspodeli dobiti i izdvajanju za dividende.

Odredba stava 3. ovog člana odnose se i na isplatu dobiti članovima društva sa ograničenom odgovornošću.

Član 43

Finansijske rashode čine rashodi po osnovu kamata, negativne kursne razlike, negativni efekti po osnovu valutne klauzule, kao i ostali finansijski rashodi.

Rashodi kamata se iskazuju u iznosima obračunatim primenom ugovorene i zatezne kamatne stope za korišćena primljena sredstva do dana sastavljanja finansijskih izveštaja.

Ostali finansijski rashodi se iskazuju u visini isplaćenih iznosa.

v) Ostali prihodi i rashodi

Član 44

Ostale prihode predstavljaju dobiti od prodaje nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava, učešća u kapitalu, dobiti od prodaje dugoročnih hartija od vrednosti, dobiti od prodaje materijala, viškovi,

prihodi od smanjenja obaveza, prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja, prihodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, osim efekata po osnovu valutne klauzule, prihodi od ukidanja neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja.

Ostali prihodi priznaju se u vrednosti obračunatih iznosa koji su zasnovani na verodostojnoj dokumentaciji.

Prihode po osnovu usklađivanja vrednosti imovine čine pozitivni efekti po osnovu vrednosnog usklađivanja do iznosa ranije izvršenog obezvređenja nematerijalnih ulaganja, osnovnih sredstava, zaliha potraživanja i finansijskih plasmana, u skladu sa ovim pravilnikom.

Član 45

Poslovne rashode predstavljaju gubici po osnovu prodaje i rashodovanja nematerijalnih ulaganja i osnovnih sredstava, gubici po osnovu prodaje dugoročnih hartija od vrednosti i učešća u kapitalu, gubici od prodaje materijala, manjkovi, rashodi po osnovu efekata ugovorene zaštite od rizika, osim efekata po osnovu valutne klauzule, rashodi direktnih otpisa potraživanja i rashodi po osnovu otpisa (rashodovanja) zaliha.

Poslovni rashodi, priznaju se po obračunatim iznosima zasnovanim na verodostojnoj dokumentaciji.

Rashode po osnovu obezvređenja imovine čine negativni efekti po osnovu obezvređenja nematerijalnih ulaganja, osnovnih sredstava, zaliha i potraživanja i finansijskih plasmana, u skladu sa ovim pravilnikom.

V NAPOMENE UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE

Član 46

Napomene uz finansijske izveštaje sastavljaju poslovni subjekti u skladu sa Zakonom, u kojima treba da:

- 1) pruže informacije o osnovima za sastavljanje finansijskih izveštaja i o specifičnim računovodstvenim politikama u skladu sa ovim pravilnikom koje su korišćene za sastavljanje finansijskih izveštaja;
- 2) obelodane informacije koje nisu prikazane u finansijskim izveštajima; i
- 3) pruže dodatne informacije koje nisu prikazane u finansijskim izveštajima, ali su relevantne za njihovo razumevanje.

Napomene se, sve dok je to izvodljivo, prikazuju na sistematski način. U određivanju sistematskog načina, poslovni subjekt treba da razmotri efekte na razumljivost i uporedivost njegovih finansijskih izveštaja. Svaka stavka prikazana u Bilansu stanja i Bilansu uspeha, treba da ima oznaku koja upućuje na informacije u vezi sa njom u Napomenama.

Primeri za sistematizovan redosled i grupisanje Napomena uključuju:

- 1) isticanje oblasti aktivnosti poslovnog subjekta koje poslovni subjekt smatra najrelevantnijima za razumevanje njegovih finansijskih performansi i finansijske pozicije, kao što je grupisanje informacija o određenim poslovnim aktivnostima;
- 2) grupisanje informacija o stavkama koje su odmerene na sličan način kao što je imovina odmerena po fer vrednosti; ili
- 3) praćenje redosleda bilansnih pozicija u Bilansu uspeha, kao što su:
 - (1) izjava o usaglašenosti sa odredbama ovog pravilnika i usvojenim računovodstvenim politikama;
 - (2) značajne primenjene računovodstvene politike;

(3) dodatne informacije o stavkama prikazanim u Bilansu stanja i Bilansu uspeha po redosledu po kome su svaki finansijski izveštaj i svaka bilansna pozicija prezentovani; i ostala obelodanjivanja.

Napomene koje pružaju informacije o osnovi za sastavljanje finansijskih izveštaja i određenim računovodstvenim politikama predstavljaju zasebnu komponentu finansijskih izveštaja.

Poslovni subjekt obelodanjuje svoje značajne računovodstvene politike, uključujući:

- 1) osnovu (ili osnove) za odmeravanje korišćenu prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja;
- 2) ostale korišćene računovodstvene politike, relevantne za razumevanje finansijskih izveštaja.

Za korisnike je veoma važno da budu obavešteni o osnovi ili osnovama za odmeravanje, korišćenim u finansijskim izveštajima (npr. istorijski trošak, tekući trošak, neto ostvariva vrednost, fer vrednost ili nadoknativi iznos), jer osnova u skladu sa kojom se sastavljaju finansijski izveštaji značajno utiče na njihovu analizu. Ako se u finansijskim izveštajima koristi više od jedne osnove za odmeravanje, (npr. kada je revalorizovana određena grupa sredstava), dovoljno je označiti kategorije sredstava i obaveza na koje se svaka osnova za odmeravanje primenjuje.

U odlučivanju da li treba obelodaniti određenu računovodstvenu politiku, rukovodstvo razmatra da li bi to obelodanjivanje pomoglo korisnicima u razumevanju načina na koji se transakcije, ostali događaji i okolnosti, odražavaju na finansijske performanse i finansijsku poziciju u izveštajima. Svaki poslovni subjekt razmatra prirodu svog poslovanja i politike koje korisnici njegovih finansijskih izveštaja očekuju da budu obelodanjene za taj tip poslovnog subjekta. Za korisnike je naročito korisno obelodanjivanje određenih računovodstvenih politika koje su odabrane kao dozvoljene alternative. Primer je obelodanjivanje toga da li poslovni subjekt primenjuje model fer vrednosti ili metod nabavne vrednosti za svoje investicione nekretnine.

Računovodstvena politika može biti značajna zbog prirode poslovanja poslovnog subjekta, čak i kada iznosi u tekućem i u prethodnim periodima nisu materijalno značajni.

Poslovni subjekt obelodanjuje, zajedno sa značajnim računovodstvenim politikama ili u drugim napomenama, okvirne procene, pored onih koje uključuju konkretne procene, koje je rukovodstvo izvršilo u procesu primene računovodstvenih politika poslovnog subjekta, a koje imaju najznačajniji efekat na iznose priznate u finansijskim izveštajima.

U postupku primene računovodstvenih politika poslovnog subjekta, rukovodstvo vrši brojna prosuđivanja, pored onih koje uključuju konkretne procene, koje mogu značajno uticati na iznose priznate u finansijskim izveštajima. Rukovodstvo vrši okvirno vrednovanje prilikom utvrđivanja:

- 1) kada se suštinski svi značajni rizici i koristi od vlasništva nad finansijskim sredstvima i sredstvima u lizingu prenose na druge poslovne subjekte;
- 2) da li, u suštini, određene prodaje proizvoda predstavljaju finansijske sporazume i zbog toga ne stvaraju prihod; i
- 3) da li ugovorni uslovi finansijskog sredstva za rezultat na određene datume imaju tokove gotovine koji su isključivo plaćanja glavnice i kamate na neizmireni iznos glavnice.

Poslovni subjekt obelodanjuje u Napomenama informacije o ključnim pretpostavkama koje se odnose na budućnost i ostalim ključnim izvorima neizvesnosti konkretnih procena na kraju izveštajnog perioda, kod kojih postoji značajan rizik da će, u narednoj finansijskoj godini, prouzrokovati materijalno značajna korigovanja knjigovodstvene vrednosti imovine i obaveza. U vezi sa ovom imovinom i obavezama, Napomene obuhvataju detalje o:

- 1) njihovoj prirodi; i
- 2) njihovoj knjigovodstvenoj vrednosti na kraju izveštajnog perioda.

Utvrđivanje knjigovodstvene vrednosti imovine i obaveza zahteva konkretnu procenu efekata neizvesnih budućih događaja na ovu imovinu i obaveze na kraju izveštajnog perioda. U nedostatku poslednjih poznatih tržišnih cena korišćenih za odmeravanje sledeće imovine i obaveza, potrebno je izvršiti konkretne procene koje su usmerene prema budućnosti, kako bi se odmerio nadoknativi iznos grupa nekretnina, postrojenja i opreme, efekti tehnološke zastarelosti zaliha, rezervisanja za buduće ishode sudskih sporova koji su u toku, dugoročne obaveze za primanja zaposlenih, kao što su obaveze za penzije. Ove konkretne procene uključuju pretpostavke o takvim stavkama, kao što su tokovi gotovine i korišćene diskontne stope u koje je ukalkulisan rizik, buduće promene zarada i buduće promene cena koje utiču na ostale troškove.

VI PRELAZAK NA PRIMENU PRAVILNIKA

Član 47

Poslovni subjekt koji je ranije primenjivao drugu računovodstvenu regulativu vrednovanja stavki u finansijskim izveštajima i koji u skladu sa Zakonom prelazi na primenu ovog pravilnika, tu činjenicu treba da objavi u Napomenama uz finansijske izveštaje ukoliko je dužan da ih sastavlja u skladu sa Zakonom.

Ako poslovni subjekt u skladu sa ovim pravilnikom i usvojenom računovodstvenom politikom promeni ranije primenjivanu računovodstvenu politiku koja se odnosi na vrednovanje pozicija u svojim finansijskim izveštajima te promene treba da prikaže retrospektivno za uporedni period u svojim finansijskim izveštajima.

Ako je za poslovni subjekt neizvodljivo da retrospektivno primeni novu računovodstvenu politiku usvojenu u skladu sa ovim pravilnikom ili bi njena primena podrazumevala nepotrebne troškove i napore, poslovni subjekt treba da primenjuje novu računovodstvenu politiku prospektivno za tekući i naredne obračunske periode. Te činjenice treba da objavi u napomenama uz finansijske izveštaje ukoliko ih sastavlja u skladu sa Zakonom.

VII PRELAZNE I ZAVRŠNE ODREDBE

Član 48

Odredbe ovog pravilnika primenjuju se počev od finansijskih izveštaja koji se sastavljaju na dan 31. decembra 2021. godine.

Danom početka primene ovog pravilnika prestaje da važi Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica ("Službeni glasnik RS", br. 118/13 i 95/14).

Član 49

Ovaj pravilnik stupa na snagu osmog dana od dana objavljivanja u "Službenom glasniku Republike Srbije".



AKTIVA sistem doo

Osnivanje preduzeća i radnji | Računovodstvena agencija | Poresko savetovanje
Propisi besplatno | www.aktivasisistem.com | Obrasci besplatno

Misija, vizija, cilj

Profesionalnim pružanjem usluga najvišeg nivoa iz oblasti administrativno - ekonomsko - finansijsko - pravnog segmenta poslovanja, od osnivanja firme pa tokom celog njenog postojanja, na ekonomičan način omogućiti mikro i malim preduzećima i preduzetnicima da se u celosti posvete svojoj osnovnoj delatnosti, a administraciju da sa poverenjem prepuste Agenciji.