

Stalna sredstva/nefinansijska sredstva

MRS 16/MRS 38/MRS40

Tanja Lakovic

Priznavanje sredstava:

- Uslovi:
 - **vjerovatan priliv** budućih ekonomskih koristi od korišćenja sredstva
 - troškovi pribavljanja se mogu **pouzdana izmjeriti**

Imovina

Kratkoročna **nefinansijska imovina** : zalihe

Dugoročna nefinansijska imovina

Materijalna:

- Zemljište
- Investcije u toku
- Građevinski objekti
- Mašine i oprema
- Kancelarijski namještaj
- Investiciona nekretnine**
- Biološka sredstva**

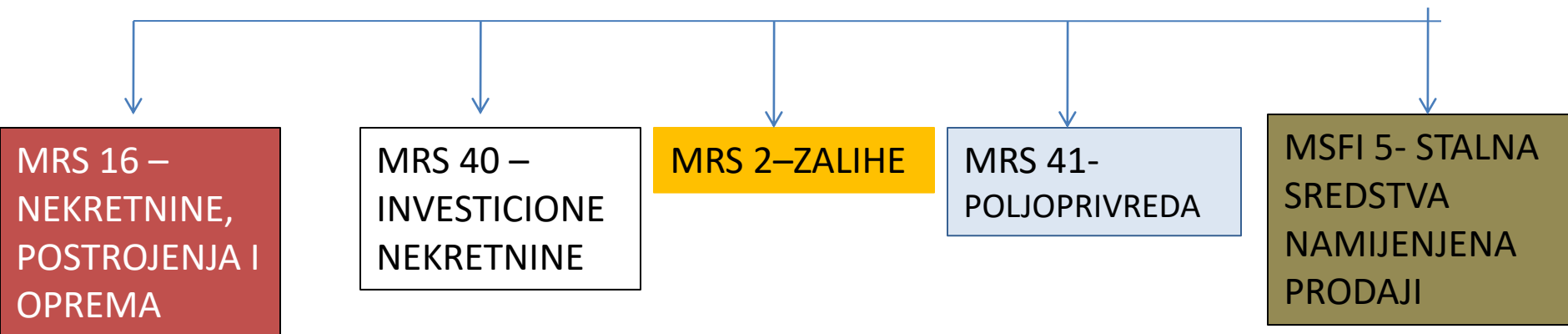
Nematerijalna:

- Ulaganje u razvoj,
- koncesije, patentni , licence zaštitni znak, model, uzorak , franšiza i slična prava;
- Ostala nematerijalna imovina: ulaganja u računarski softver, plaćene zakupnine, naziv internet domena, baza podataka,

Finansijska sredstva:

- Novac i novčani ekvivalenti
- Instrument kapitala drugih kompanija (npr. akcije)
- Potraživanja
- Plasmani u druga preduzeća itd

Priznavanje: Materijalna sredstva- koji standard primjeniti?



Kako se generiše prihode?-Izbor napraviti u skladu sa **NAMJENOM SREDSTVA**

Za korišćenje u proizvodnji, za izdavanje, isporuke dobara ili usluga ili u administrativne svrhe

za ostvarivanje prihoda od zakupa ili porasta vrijednosti kapitala ili oboje

za prodaju u redovnom poslovanju

Za biološka sredstva koja se koriste u poljoprivredne svrhe: biološka sredstva, poljoprivredeni proizvodi u momentu ubiranja i državna davanja

Za stečena sredstva koja po prirodi čine stalnu imovinu, ali za koje preduzeće nema namjeru da koristi za obavljanje djelatnost

(Npr. -Životinje u ZOO?)

Vrednovanje: Materijalna stalna sredstva

- Tri modela:
 - model nabavne vrijednosti– MRS 16, MRS 40
 - model revalorizacije – MRS 16
 - model fer vrijednost –MRS 40

MRS 16- Nekretnine, postrojenja i oprema

| | | | | | |
|---|---|-----|--|--|--|
| 01 bez 012 | II. NEMATERIJALNA ULAGANJA | 004 | | | |
| | III NEKRETNINE, POSTROJENJA, OPREMA I BIOLOŠKA SREDSTVA (006+007+008) | 005 | | | |
| 020, 022, 023, 026, 027 (dio), 028 (dio), 029 | 1. Nekretnine, postrojenja i oprema | 006 | | | |
| 024, 027 (dio), 028 (dio) | 2. Investicione nekretnine | 007 | | | |
| 021, 025, 027 (dio), 028 (dio) | 3. Biološka sredstva | 008 | | | |

Priznavanje *djelova sredstava*:

Imajući u vidu da MRS 16 ne propisuje jedinicu mjere u kojoj se vrši priznavanje sredstva u pojedinim slučajevima se jedno sredstvo (tehnoška cjelina) može priznati (knjigovodstveno evidentirati) kao dva ili više sredstava u slučaju da dijelovi imaju:

- različit korisni vijek trajanja
- pružaju koristi privrednom subjektu na različite načine

Primjer: zgrada i kotao za grijanje, zgrada i pista za polijetanje na vrhu zgrade, zgrada i lift, zgrada i krovna konstrukcija, zemljište i zgrada na tom zemljištu, konstrukcija broda i motor broda itd.;

(Ne)Priznavanje rezervnih dijelova kao Nekretnine Postrojenja i Oprema

- *Namjena rezervnih dijelova*
- *Vremenski aspekt*

Priznavanje rezervnih djelova i alata:

Nema
jedinственог
mišljenja

- Najveći dio rezervnih djelova opreme evidentira se kao zalihe i priznaje se kao **rashod u momentu upotrebe**
- Važniji rezervni djelovi priznaju se kao **oprema (posebno kada se oni mogu koristiti samo za to sredstvo).**
- Zaštitna oprema i oprema pribavljena iz sigurnosnih ili ekoloških razloga priznaje se **kao oprema** ako se koristi u periodu dužem od godinu dana.

Početno vrednovanje

1. kupovina → Nabavna vrijednost

2. proizvodnja → Cijena koštanja

3. razmjena za
negotovinsko sredstvo → Fer vrijednost *

* iznos za koji neko sredstvo može biti razmijenjeno na aktivnom tržištu između voljnih, nezavisnih i dobro obavještenih strana u zajedničkoj transakciji.

Koji su to zavisni troškovi koji se mogu pripisati nabavnoj vrijednosti

- MRS 16 kaže da možemo kapitalizirati sve troškove koji se mogu izravno pripisati dovođenju imovine na mjesto i stanje koje je neophodno za njegovo funkcioniranje na način koji je namijenila uprava

- Preduzeće je kupilo novi automobil za direktora marketinga. Preduzeće je dobilo fakturu sa sljedećim iznosima:
- Model automobila audi 5 26.000
- Troškovi isporuke 80
- Aluminijske felme 660
- Šiber 200
- Registracijske tablice 130
- Saobraćajna dozvola 150
- Gorivo 30
- Ukupni troškovi 27.250
- PDV (19%) xxxxx

Nabavka

- Kupac je dobio dvije ponude za kupovinu mašine:
- 95.000€ za rok plaćanja od 5 dana
- 100.000€ za rok plaćanja od 6 mjeseci .

Preduzeće je izabralo drugu ponudu.

*Trošak nabavke (NV/CK) sredstva jednak je cijeni koja bi se na datum njegovog priznavanja **platila da je ono kupljeno za gotovinu**, a razlika između iznosa za kupovinu za gotovinu i stvarnog iznosa plaćanja u periodu odloženog plaćanja priznaje se kao **rashod perioda**.

Razmjena sredstava

- Dva entiteta koji nisu obveznici pdv razmjenjuju dvije mašine sa sljedećim podacima:

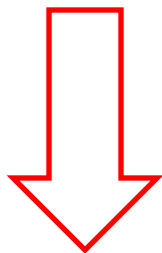
| | Knjigovodstvena vrijednost | Fer vrijednost |
|----------------------------|----------------------------|----------------|
| Oprema koju daje entitet A | 500.000 | 600.000 |
| Oprema koju daje entitet B | 650.000 | 540.000 |

Napomena:

- Ukoliko nisu ispunjeni uslovi za odmjeravanje po fer vrijednosti, vrijednost pribavljenog sredstva po osnovu razmjene se odmjerava po **knjigovodstvenoj vrijednosti datog sredstva.**

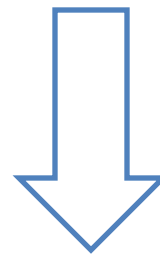
Kako tretirati naknadne troškove?

Troškovi remonta i redovnog održavanja



Trošak perioda
(BU)

Zbog poboljšanja sredstva:
-produženi vijek trajanja,
-Povećan kapacitet tog sredstva
-Bolji kvalitet proizvoda



Kapitalizovanje
(BS)

Amortizacija

- U **računovodstvenom smislu-je** trošak, odnosno rashod koji nastaje kao posljedica postepenog trošenja ekonomskih koristi sadržanih u imovini koja se amortizuje.
- Prema **novčanom kriterijumu to** je nenovčani trošak (ne dovodi do odliva novačnih sredstava)

Amortizacija u poreske svrhe

- Prema poreskim kriterijuma- **poreski priznat rashod** koji se obračunava na osnovu poreskih propisa, koji ne određuju vijek upotrebe pojedinih sredstava, već stope za obračun amortizacije za poreske potrebe.

Amortizacija za poreske svrhe

- Početak obračuna amortizacije za sredstvo nabavljeno u bilo kom mjesecu tekuće godine počinje od **01.01. tekuće godine**

(Na primjer: sredstvo kupljeno u oktobru, na kraju obračunskog perioda, za poreske svrhe, sredstvo se amortizuje ne za dva mjeseca koliko je u upotrebi nego za 12 mjeseci, koliko ima godina dana)

Dva problema:

- Kada početi sa amortizacijom? *Kada je sredstvo spremno za upotrebu ili kada je stavljeno u upotrebu?*
- *Mašina je u potpunosti otpisana ali mi je i dalje koristimo. Gdje smo napravili grešku?*

Načelo uzročnosti ?

- Trebate li početi sa amortizacijom rezervnih dijelove kada su smješteni u skladištu, bez obzira na njihovu stvarnu upotrebu, ili kad su oni zapravo zamijenili neispravan dio i kada su stavljeni u upotrebu? Koji je njihov korisni vijek trajanja?

Naknadno vrednovanje

Model nabavne vrijednosti
(model troška nabavke)
NV/CK

-akumulirana
amortizacija

- Umanjenje
vrijednosti

Model revalorizacije
FV

-akumulirana
amortizacija

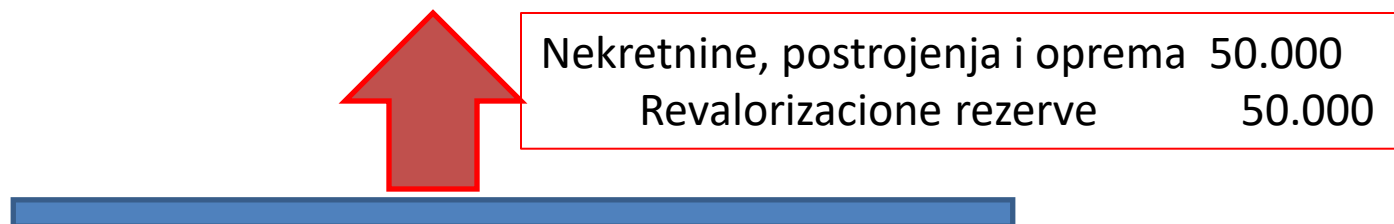
--umanjenje
vrijednosti

Revalorizacija osnovnih sredstava predstavlja svođenje knjigovodstvene vrijednosti na tržišnu vrijednost.

Model revalorizacije: Knjiženje efekata revalorizacije

- Povećanje kao rezultat revalorizacije - **formiranje revalorizacione rezerve**, osim ako je u prethodnom periodu revalorizacijom smanjena knjigovodstvena vrijednost, onda za taj iznos se priznaju **prihodi** a sve preko se priznaje kao **revalorizaciona rezerva**.

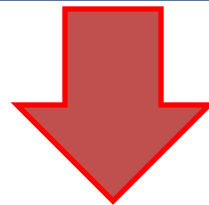
Sadašnja knjigovodstvena
vrijednost sredstva



Model revalorizacije

- Smanjenje kao rezultat revalorizacije- **smanjuju se ranije formirane revalorizacione rezerve**, a ako iznos premašuje revalorizacione rezerve onda se taj dio priznaje kao **rashodi**. Ukoliko sredstvo ranije nije imalo revalorizacione rezerve onda se smanjenje direktno priznaje u **rashode**

Sadašnja knjigovodstvena
vrijednost sredstva



| | |
|--|--------|
| Rashodi po osnovu revalorizacije (Revalorizacione rezerve) | 50.000 |
| Nekretnine, postrojenja i oprema | 50.000 |

Koliko često treba sprovesti revalorizaciju?

- MRS 16 : Revalorizacija se treba sprovesti **dovoljno često** tako da se knjigovodstvena vrijednost značajno ne razlikuje od onog iznosa do kojeg bi se došlo utvrđivanjem fer vrijednosti na datum izvještaja o finansijskom položaju
 - kod nekretnina, postrojenja i oprema kod kojih su izražena značajna i promjenjiva kretanja fer vrijednosti – godišnja revalorizacija
 - kod nekretnina, postrojenja i oprema kod kojih su neznatne promjene fer vrijednosti- revalorizacija svake treće ili pete godine

Ko procjenjuje fer vrijednost?

- Fer vrijednost **zemljišta i zgrada** obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom koju uobičajeno obavljaju **profesionalno kvalifikovani procjenitelji**.
- Fer vrijednost **predmeta postrojenja i opreme** obično je njihova tržišna vrijednost utvrđena procjenom menadžmenta.”

POZITIVNE I NEGATIVNE STRANE PRIMENE METODE REVALORIZACIJE

Objelodanjivanje

Za svaku grupu nekretnina, postrojenja i opreme treba objelodaniti:

- *osnove početnih i naknadnih vrednovanja sredstava*
- *vijek upotrebe ili korišćene stope amortizacije i korišćene metode amortizacije;*
- *nabavnu vrijednost i ispravka vrijednosti na početku i na kraju obračunskog perioda;*
- *nove nabavke, prodaje, odnosno sve izmjene na sredstvima u toku perioda;*
- *Postojanje i iznos ograničenja vlasništva*
- *Promjene računovodstvenih procjena koje imaju značajan učinak (vijek korišćenja sredstva, metod amortizacije i rezidualnu vrijednost)*
- *Ako je izabran model revalorizacije: osnovu korišćenu za revalorizaciju, datum vršenja revalorizacije, ko je vršio revalorizaciju, revalorizacioni visak i ostalo što je relevantno za korisnika*
- *Knjigovodstvena vrijednost nekorišćenih sredstva, sredstava koja su povučena iz upotrebe i koja su klasifikovana kao sredstva koja se drže radi prodaje;*
- *Fer vrijednost sredstava kada je za naknadno vrednovanje izabran model troška nabavke (nabavna vrijednost) i kada su one značajno različite od njihove knjigovodstvene vrijednosti*

Finansijski indikatori za mjerenje efektivne upotrebe materijalnih sredstava

1. Sposobnost kompanije da generiše prihode od dugoročnih investicija
-koeficijent obrta materijalne imovine)

= **prihodi od prodaje /neto materijalna sredstva (nekretnine, postrojenja i oprema)**

2. Profit generisan od materijalne imovine tj. prinos na materijalna sredstva
= **neto dobitak/ neto materijalna sredstva (sadašnja vrijednost sredstava)**

3. Uključenost fiksne imovine u generisanju novčanih tokova iz operative aktivnosti (uključuju se samo sredstva čija je amortizacija uključena)
= **Operativni kes flow/ neto materijalna imovina**

Zadatak

- A) Preduzeće je kupilo mašinu čija je nabavna vrijednost iznosila 300.000€, procijenjeni vijek upotrebe je 10 godina, a primjenjuje se pravolinijski metod otpisa. Sredstvo je bilo u upotrebi dvije godine. Na kraju druge godine, na 31.12. vrši se naknadno vrednovanje imovine i usvaja se računovodstvena politika -model revalorizacije. Utvrdite koliko će **iznositi godišnji iznos amortizacije**, ako je procijenjeni korisni vijek ostao isti, i ako je fer vrijednost na dan naknadnog vrednovanja iznosila:
 - a) 280.000€
 - b) 200.000€
 -
- B) Pretpostavimo da je preduzeće mašinu na kraju druge godine vrednovalo po fer vrijednosti u iznosu od 280.000€. revalorizaciona rezerva po osnovu tog sredstva formirana je u iznosu od 40.800€. Utvrditi koji iznos revalorizacione rezerve ćete prenijeti na neraspoređenu dobit tekućeg perioda.
 -
- bb) Na kraju treće godine preduzeće prodaje ovu mašinu za 280.000€. Izvršite potrebna knjiženja;
- bc) preduzeće ne prodaje nego nastavlja da je koristi do kraja procijenjenog vijeka trajanja:

Rješenje:

NV= 300.000

Vt= 10 godina

Godišnja amortizacija = $300.000/10=30.000$, amortizaciona stopa= 10%

Amortizacija za dvije godine = 60.000

| | | |
|------------|---------|---------|
| Oprema | 300.000 | |
| Dobavljači | | 300.000 |

| | | |
|--------------------------|--------|--------|
| IV opreme | 30.000 | |
| Oprema | | 30.000 |
| Amortizacija za I godinu | | |

| | | |
|---------------------------|--------|--------|
| IV opreme | 30.000 | |
| Oprema | | 30.000 |
| Amortizacija za II godinu | | |

Rješenje pod a:kada je fer vrijednost na dan naknadnog vrednovanja 280.000€

31.12. (na kraju druge godine usvajamo model revalorizacije za vrednovanje mašine):
fer vrijednost = 280.000€

I : utvrđujemo sadašnju knjigovodstvenu vrijednost : NV- OV= 300.000-60.000=
240.000

II: utvrđujemo % povećanja (smanjenja) vrijednosti= $280.000/240.000*100=116,66=$
17%

$300.000*17%= 51.000$ - oprema

$60.000*17%= 10.200$ - IV opreme

40.800- revalorizacione rezerve

Oprema

51.000

IV opreme

10.200

Revalorizacione rezerve

40.800

Knjiženje na dan 31.12.

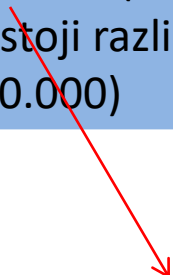
Trosak amortizacije

Nakon vrijednosnog usklađivanja , stanje u poslovnim knjigama na dan bilansa je :

| | |
|--|---|
| Oprema (nv) | $300.000 + 51.000 = 351.000$ |
| Ispravka vrijednosti | 70.200 |
| Sadašnja vrijednost=FER VRIJEDNOSTI | 280.800 (zbog zaokruživanja postoji razlika u odnosu na 280.000) |

Iznos amortizacije za III godinu :

$280.800 / 8 \text{ godina} = 35.100$ ili
 $351.000 / 10 \text{ god} = 35.100$



Riješenje pod b: kada je fer vrijednost na dan naknadnog vrednovanja 200.000€

31.12. : fer vrijednost je 200.000€

I : utvrđujemo sadašnju knjigovodstvenu vrijednost : NV- OV= 300.000-60.000= 240.000

II: utvrđujemo % povećanja (smanjenja)

vrijednosti= $\frac{200.000}{240.000} * 100 = 83,333\% = (17\%)$

$300.000 * 17\% = 51.000$ - oprema

$60.000 * 17\% = 10.200$ - IV opreme

40.800- rashodi po osnovu revalorizacije

Oprema

51.000

Rashodi po osnovu revalorizacije

40.800

IV opreme

Knjiženje na dan 31.12.

10.200

Napomena: da smo imali ranije formirane revalorizacione rezerve onda bi ovaj gubitak prvo knjižili na revalorizacione rezerve a sve preko iznosa ranije formiranih revalorizacionih rezervi bi bilo knjiženje na račun rashodi po osnovu revalorizacije

Trosak amortizacije

Nakon vrijednosnog usklađivanja , stanje u poslovnim knjigama na dan bilansa je :

| | |
|--|------------------------------|
| Oprema (nv) | $300.000 - 51.000 = 249.000$ |
| Ispravka vrijednosti | 498.000 |
| Sadašnja vrijednost=FER VRIJEDNOSTI | 199.200 |

Iznos amortizacije za III godinu :

$199.200 / 8 \text{ godina} = 24.900$ ili
 $249.000 / 10 \text{ god} = 24.900$

Rješenje pod B:

B) Pretpostavimo da je preduzeće mašinu na kraju druge godine vrednovalo po fer vrijednosti u iznosu od 280.000€. revalorizaciona rezerva po osnovu tog sredstva formirana je u iznosu od 40.800€. Utvrditi koji iznos revalorizacione rezerve ćete prenijeti na neraspoređenu dobit tekućeg perioda:

bb) Na kraju treće godine preduzeće prodaje ovu mašinu za 280.000€. Izvršite potrebna knjiženja;

bc) preduzeće ne prodaje nego nastavlja da je koristi do kraja procijenjenog vijeka trajanja:

Na početku III godine vrijednost mašine je sljedeća:

NV opreme = 351.000€

OV opreme = 30.000+30.000+10.200= 70.200€

Amortizacija za III godinu= 280.800/8=35.100€

Amortizacija za III godinu = 300.000/10 godina= 30.000€

(u slučaju da se nije desila revalorizacija)

Nastavak: knjiženja u III godini

| | | |
|------------------------------------|---------|---------|
| Trošak amortizacije IV opreme | 35.100 | 35.100 |
| Obračun amortizacije za III godinu | | |
| A: | | |
| Kupci | 280.000 | |
| IV opreme | 105.000 | |
| Dobitak od prodaje mašine | | 34.300 |
| Opreme | | 351.000 |
| Faktura | | |
| Revalorizacione rezerve | 40.800 | |
| Neraspoređena dobit tekuće godine | | 40.800 |
| B: | | |
| Revarolizacione rezerve | 5.100 | |
| Neraspoređena dobit tekuće godine | | 5.100 |

(novi iznos amortizacije 35.100- stari iznos amortizacije bi bio 30.000= 5.100)

MRS 40 Investicione nekretnine

MRS 40- Investicione nekretnine

Investicione nekretnine su **zemljište i nekretnine** koje vlasnik drži radi:

- sticanje prihoda od izdavanja zakupa
- zbog povećanja vrijednosti
- ili oboje.

Priznavanje

- Isto kao i kod MRS 16:

Investicione nekretnine se priznaju kao sredstvo ako i samo ako:

- a) Je vjerovatno da će entitet ostvariti ekonomsku korist od te investicione nekretnine;
- b) se nabavna vrijednost investicione nekretnine može pouzdano odmjeriti

Vrednovanje prilikom početnog priznavanja

- nabavna cijena (kupovna cijena i svi direktno pripisivi izdaci- npr. naknada za prenos imovine i ostali transakcioni troškovi)

ili

- Cijeni koštanja

MRS 40 ne upućuje na primjenu MRS 23Troškovi pozajmljivanja tako da se ne može vršiti kapitalizovanje troškova finansiranja nabavke

Vrednovanje nakon početnog priznavanja

- Model nabavne vrijednosti
- Model fer vrijednosti

Standardom se zahtijeva od svih entiteta da utvrde fer vrijednost investicionih nekretnina na kraju izvještajnog perioda bez obzira za koji metod se opredijelilo. U slučaju da se preduzeće opredijelilo za model nabavne vrijednosti, fer vrijednost je potrebna za potrebe objelodanjivanja u napomenama, a ukoliko se opredijelilo za model fer vrijednosti onda za potrebe odmjeravanja vrijednosti investicione nekretnine.

Suštinske razlike između MRS 16 i MRS 40

- Računovodstveno evidentiranje po MRS 40 – Investicione nekretnine je identično onom po MRS 16, sa sljedećim izuzecima:
 - 1)
 - MRS 16- primjenjuje *model revalorizacije*- efekat promjene fer vrijednosti se priznaje u revalorizacione rezerve
 - MRS 40- primjenjuje *model fer vrijednosti*- efekat promjene fer vrijednosti se priznaje u bilans uspjeha na kraju godine tj. na račune prihoda i rashoda.
 - 2)

Ako se preduzeće opredijelilo za vrednovanje po modelu fer vrijednosti , u tom slučaju *ne obračunava amortizaciju, niti vrši umanjenje vrijednosti* ako dođe do obezvrijeđenja ove vrste imovine. Ovo nije slučaj pri primjeni MRS 16, izborom modela revalorizacije preduzeće nastavlja da obračunava amortizaciju.

Investicijska nekretnost: promjena namjene

Promjene u klasifikaciji nekretnina i zemljišta je dozvoljeno, ali **jedino kada postoji promjena namjene u njihovom korišćenju**, npr:

- Vlasnik je odlučio da magacin koji je u prethodnom periodu koristio za poslovne svrhe izda u zakup ;
- Vlasnik je u sopstvenoj režiji izgradio poslovnu zgradu s namjerom da je proda na tržištu. Ubrzo donosi odluku o promjeni namjene zgrade i istu izdaje kao poslovni zakup (sa zaliha na investicione nekretnine)
- Preduzeće je kupilo zemljište i još uvijek nije odredilo njegovu namjenu
- Preduzeće je kupilo zemljište bez definisane namjene i ubrzo je odlučilo da na tom zemljištu gradi apartmane za prodaju kada se izgrade (prenos sa investicione nekretnina na zalihe)

Objelodanjivanje

- Opis izabranog modela,
- kako je utvrđena fer vrijednost,
- koji su kriterijumi klasifikovanja investicionih kriterijuma,
- promjena u investicionim nekretninama tokom perioda.

Detaljnije:

- **MRS 16:** http://www.srr-fbih.org/bo/pdf/MSFI_MRS/8_MRS_16.pdf
- MRS 40:
<http://mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/Medunarodni%20racunovodstveni%20standard%2040%20-%20Investicione%20nekretnine.pdf>